الجمهـوريــة الجزائريــة الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي
جامعة الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

الضريبة على الدخل و الأرباح في ظل الإصلاحات الضريبية
(دراسة حالة الجزائر)

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير
في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير تخصص
تحليل اقتصادي

من إعداد الطالب:
ناصر شارفي

تحت إشراف:
د. كمال رزيق

السنة الجامعية 2002- 2003

الإهـــــداء

أهدي ما وسع إجتهادي
إلى والدي العزيزين
إلى كافة أفراد العائلة
إلى كافة أصدقائي و أخص بالذكر :
حميد بوكرت، فارس مسدور، كمال جرمان
خالد سالمي، عامرزهير ، سميربن تفات
إلى جميع أساتذتي في كل مراحل الدراسة.
إلىجميع إطارات المركز المالي لدائرة بوفاريك و أخص بالذكر :
حمود جابر، محمد العرابي، خالد بلاط، محمد بوشوكة و خاصة فاروق
إلى هؤلاء جميعا أهدي هذا العمل.

الطالب : ناصر شارفي

شكر و تقدير

أتقدم بالشكر إلى أستاذي و مرشدي الدكتور كمال رزيق
الذي ساعدني في إنجاز هذا العمل
كما أتقدم بشكري إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد
و أخص بالذكر الأستاذ محبوب بن حمودة
و الأستاذ عبد الحليم فضيلي و الأستاذ محمد فلاح
كما أشكر عمال مكتبة المدرسة الوطنية للضرائب بالقليعة
و إطارات المديرية العامة للضرائب، و عمال مكتبة كلية
العلوم الاقتصادية و علوم التسيير لجامعة البليدة

الطالب : ناصر شارفي

الملخص:

تعالج هذه الرسالة واقع الضريبة على الدخل و الأرباح في ظل الإصلاحات الضـريبية، مع التركيز على الإصلاح الضريبي لسنة 1992م. وقد تناول البحـث دراسـة تحليلية للضريبة و ذلك من خلال التطرق إلى ماهية الضريبة و القواعد الأساسية التي تحكمها، بعدها تطرقنا إلى التنظيم الفني للضريبة و التي تتمثل في مشاكل تحديد المادة الخاضـعة للضريبة و مقاييس تقديرها، كما تعرضنا إلى أهداف و آثار فرض الضرائب، ثـم قمنـا بعرض لهيكل نظام الضريبة على الدخل في الجزائر قبل الإصـلاح الضـريبي لسـنة 1992م و تشخيص دوافع إصلاح نظام الضريبة على الدخل، بالإضافة إلى ذلك تعرضنا إلى هيكل نظام الضريبة على الدخل و الأرباح بعد الإصلاح الضـريبي لسـنة 1992م بالتطرق إلى مصادر الدخل في الجزائر و طرق تحديد الدخل و الربح الخاضع للضريبة. بعدها قمنا بتحليل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشـركات مـن خلال توضيح اتجاهات الإصلاح الضريبي، و تناسب النظام الضريبي الجزائـري مـع التطورات الاقتصادية الجديدة.

و عند تحليلنا للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات قمنا بتحليل هاتين الضريبتين من خلال تطور مردودهما، كما تناولنـا العـبء الضـريبي لهـاتين الضريبتين و أثرهما على استثمار هذا الأخير الذي يعاني من ارتفاع الضريبة على الدخل الإجمالي و أرباح الشركات، لذلك تطرقنا إلى الحوافز الضريبية في الجزائر.

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

قائمة الرموز الوردة في البحث

1- APSI : Agence de promotion de soutien et de suivi des Investissements
2- ANSJ : Agence Nationale du soutien emploi Jeunes.
3- CUA : Contribution unique agricole.
4- DGI : Direction générale des Impôts.
5- DIW : Direction des Impôt de Wilaya.
6- IBS : Impôt sur les bénéfices des sociétés
7- ICR : Impôt complémentaire sur le revenu.
8- IREEC : Impôt sur le revenu des entreprises étrangères de construction
9- IRG : Impôt sur le revenu global
10- ISP : Impôt sur le patrimoine.
11- ISPV : Impôt sur le plus value.
12- PIB : Production intérieure brute.
13- TA : Taxe d'assainissement.
14- TAIC : Taxe sur l'activité industrielle et commerciale.
15- TANC : Taxe sur l'activité non commerciale.
16- TAP : Taxe sur l'activité professionnelle.
17- TF : Taxe foncière.
18- TUGP : Taxe unique global à la production.
19- TUGPS : Taxe unique global sur les prestations de service
20- TVA : Taxe sur la valeur ajoutée.

المقدمة :

I – مشكلة البحث

II – فرضيات البحث

III – أهمية البحث

IV – دوافع اختبار الموضوع

V – أهداف البحث

VI – محددات البحث

VII – الخطة المستخدمة في البحث

المقدمة

I-مشكلة البحث :

تعتمد الجزائر على الكثير من المصادر المالية و التي تضمن لها إمكانية تغطية نفقاتها المتزايدة و السير الحسن لمشاريعها، لكن خلال الأزمة التي عرفتها الجزائر نهاية الثمانينات و بداية التسعينات جعلتها تلجأ إلى مصدرين أساسين وهما: الاقتراض و الذي يشكل عبئا ثقيلا على كاهل الدولة، بحيث أنه يخضع لمجموعة من الشروط لا تتوقف في غالب الأحيان عند الجانب المالي و الاقتصادي فحسب بل يخضع لمجموعة من الشروط تمس سيادة الدولة، وإما اللجوء إلى إصلاح النظام الضريبي القائم وذلك عن طريق إنشاء ضرائب جديدة أو بزيادة النسب الضريبية الموجودة عن طريق الرفع من معدلاتها أو توسيع وعائها الضريبي.
وبما أن للضريبة أهداف عدة فان دورها لا يتوقف عند مساهماتها في تمويل الميزانية و تمويل المشاريع الجديدة، ولكن يمكن استعمالها كأداة تدخل دقيقة في الاقتصاد بحيث تمثل وسيلة فعالة في توجيه المؤشرات الاقتصادية، كتشجيع الاستثمار و إعادة توزيع المداخيل و الحث على زيادة الادخار وتنظيم الإستهلاك. وتفرض الضريبة بوجهين مختلفين، إما غير المباشرة حيث تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه أو المباشرة حيث تفرض على الدخل بمناسبة الحصول عليه أو تراكمه وباعتبار أن الضرائب على الدخل من الضرائب المباشرة، فقد عرفت اهتماما واسعا و أصبحت تعتبر من أهم الأدوات المالية و أكثرها مرونة لتمويل النفقات العامة، وتفسر أهمية الضرائب على الدخل في الوقت الحالي بانتشار الدخل التجارة و الصناعة وظهور أنواع جديدة من العوائد على سبيل المثال عوائد القيم المنقولة (الأسهم و السندات)، إذ أنها لم تتناولها الضرائب قديما، ويفسر الاعتقاد الحالي بأن الدخل هو أفضل مقياس لمقدرة الأفراد و المؤسسات على دفع الضرائب، كما أن الضرائب على الدخل تحقق العدالة الضريبية فضلا عن غزارة عوائدها و مرونتها الموجبة، إلا أن هذه الغزارة تقل أكثرا فأكثر كلما كنا بصدد تحليل السياسة الضريبية للدول النامية كما هو الحال بالنسبة بالجزائر، وتكمن الإشكالية التي نسعى لمعالجها في الإجابة عن السؤال التالي:

ما هو واقع الضريبة على الدخل و الأرباح في الجزائر ؟ مع توضيح مستقبل هذه الضرائب في ظل الإصلاحات الضريبية لسنة 1992 تمهيدا للدخول في نظام اقتصاد السوق، يشكل هذا السؤال موضوع بحثنا و الذي لم يُعنى كثيرا باهتمام الباحثين خاصة أن مستقبل الضرائب في الجزائر متوقف إلى حد كبير على دور هذه الضريبة و التي عرفت إصلاحات جوهرية سنة 1992 بالانتقال من نظام الضريبة النوعية على مصادر الدخل إلى نظام الضريبة الموحدة على الدخل و كذلك العمل بنظام الضريبة على أرباح الشركات.

كل هذا بالتوازي مع رغبة الدولة في إجراء إصلاحات اقتصادية، كما يطرح موضوع هذا البحث مجموعة من الأسئلة الفرعية و التي نوجزها فيما يلي:

- ما هو المقصود بالضريبة و الوعاء الضريبي وكيف يتم تحديد الضريبة ؟
- ما هو واقع الضريبة على الدخل و الأرباح قبل وبعد الإصلاح الضريبي ؟
- ما هي مصادر الدخل في الجزائر ؟
- كيف يتم إخضاع المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات وفق التشريع الضريبي ؟
- ما هو الدور المالي للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات ؟

II - فرضيات البحث :

تكمن فرضيات البحث في:

- يتوقف نجاح نظام الضريبة على الدخل في إعادة النظر في النظام الحالي وتطويره و جعله أكثر فعالية.
- لا شك أن تحديد النظام الضريبة على الدخل في الجزائر يتطلب فلسفة جديدة ورؤية مستقبلة شاملة.
- التحكم في مستوي الضغط الضريبي مرتبط بتخفيض معدلات الضريبة على الدخل و محاربة التهرب الضريبي.
- لم يتمكن الإصلاح الضريبي لسنة 1992 على حصر المجتمع الضريبي لمواجهة التهرب الضريبي في مجال الضريبة على الدخل.

- نجاح السياسة الضريبية يتوقف على الإدارة الضريبية و بصفة خاصة الاهتمام بالقائمين عليها، و تطوير محاسبة المكلفين وتحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة.

III – أهمية البحث :

تكمن أهمية هذا البحث في إعطاء صورة شاملة عن دراسة عملية لأسس وقواعد قياس وعاء الضريبة على الدخل وربطها و تحصيلها على هذا القياس، و ذلك في مجال ما تتسم به هذه الضريبة من خصائص و قواعد تدور في فحوى و مضمون الضريبة الموحدة سواء تعلق الأمر بالأشخاص الطبيعيين أو المعنويين.
كما أن أهمية البحث في الضريبة على الدخل يكمن في أنه لم يحظ بالاهتمام من طرف الباحثين رغم ما عرفته من تعديلات جوهرية في السنوات الأخيرة.

IV – دوافع اختيار الموضوع :

إن الأسباب و الدوافع التي دفعت بي إلى التفكير في هذا الموضوع هي:

- أهمية الضرائب على الدخل خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر تمهيدا للدخول في اقتصاد السوق، بجانب تلك الأهمية نلاحظ العدد الكبير من المكلفين بهذه الضريبة مما أدى إلى اتساع هذا العدد من المكلفين.
- الاعتماد على نهج جديد من دراسة و تحليل النظام الضريبي بصفة عامة، و نظام الضريبة على الدخل بصفة خاصة في تحقيق أهداف السياسة المالية، وسعيا للوصول إلى عدد من هذا الأسس و القواعد العلمية العامة التي يمكن الاستشارة بها في تصميم الأنظمة الضريبية و الحكم على الأنظمة الضريبية القائمة في قدرتها على تحقيق الأهداف بفعالية، وسعيا في تحقيق نموذج يتماشى و المنهجية العلمية الخاصة بدراسة العلوم المالية و بصفة خاصة النظم الضريبية.

V- أهداف البحث :

إن أهداف البحث تكمن في محاولة الإجابة عن بعض الأسئلة أهمها:

- هل نظام الضريبة على الدخل يكفل تحقيق السياسة الضريبية للدولة ؟
- هل التحول من نظام الضريبة النوعية على مصادر الدخل إلى نظام الضريبة الموحدة على الدخل سيكون له الأثر الإيجابي على كل من الخزينة و المكلف ؟

وسعيا منا إلى المزيد من التوضيح، فقد تطرقنا إلى العديد من الأمثلة و الحالات التي تساعد الباحث على فهم و استيعاب ما يضمنه هذا البحث من أحكام أصدرها المشرع الضريبي بشأن معاملة الدخل المحقق من طرف الأشخاص الطبيعيين و المعنويين وما يرتبط بها من مشاكل في تطبيق.

VI - محددات الدراسة :

لم تعد الضرائب على الدخل المطبقة سابقا تتناسب بمعدلاتها و بنودها مع التطورات التي حصلت في الاقتصاد الوطني و التطورات الدولية في التجارة الخارجية و كذلك انفتاح السوق الوطنية على الأسواق الخارجية.

ونظرا لكون النظام الضريبي الجزائري يتكون من مجموعة من الضرائب، اقتصر بحثنا على الضرائب على الدخل في الجزائر قبل و بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1992، مع التركيز على الفترة التي تلت الإصلاح الضريبي وهي الفترة الممتدة من سنة 1993 إلى سنة 2001 وهي تلك الفترة التي تم فيها انتقال الاقتصاد الوطني إلى اقتصاد السوق، لذا سوف نكتفي بدراسة الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات (IRG, IBS) لما لها من أثار اقتصادية و اجتماعية على المكلفين .

VII - الخطة المستخدمة في البحث :

لقد تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، و قد تم تخصيص الفصل الأول لإعطاء مفاهيم عامة حول الضريبة وذلك من خلال التطرق إلى تعريف الضريبة ثم إلى القواعد التي تحكمها و العوامل التي تحدد أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية و الأساس القانوني لفرض الضريبة، ضف إلى ذلك التنظيم الفني للضريبة و طرق تحديد المادة الخاضعة للضريبة.

أما الفصل الثاني فتناول واقع الضريبة على الدخل في الجزائر قبل و بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1992، و عرض أهم مصادر الدخل في الجزائر و كذلك طرق تحديد هذا الدخل حسب طبيعته و مصدره، وكما قمنا بالتطرق إلى تقييم كل من الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات من الناحية النظرية بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1992، أما الفصل الثالث فقد خُصص لموضوع الإصلاح الضريبي في الجزائر و مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي و على أرباح الشركات في بنية الإيرادات الضريبية في الجزائر، كما تطرقنا إلى العبء الضريبي العام وكذا العبء الضريبي لهاتين الضريبتين.

لهذا تعدد المنهج المستخدم في البحث، بحيث استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي و قد قمنا بالاستعانة بمختلف القوانين و التشريعات الضريبية الجديدة المعمول بها حاليا، والجداول المتعلقة بالإيرادات الضريبية و الناتج الداخلي العام.

الفصل الأول: مدخل لدراسة الضريبة

مقدمة الفصل:

المبحث الأول: ماهية الضريبة

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

المطلب الثاني: الأساس القانوني لفرض الضريبة

المطلب الثالث: قواعد الضريبة

المطلب الرابع: أهداف و آثار الضريبة

المبحث الثاني: التنظيم لفني للضريبة

المطلب الأول: وعاء الضريبة

المطلب الثاني: تحديد مقدار الضريبة

المطلب الثالث: تحصيل الضريبة

المطلب الرابع: الرقابة الجبائية

المطلب الخامس: المنازعات الجبائية

خلاصة الفصل:

الفصل الأول: مدخل لدراسة الضريبة

مقدمة الفصل:

تعتبر الوسائل المالية إحدى الأدوات الحاسمة لتنفيذ البرامج والمخططات، إذ تعد بمثابة المضخة المالية لتمويل الميزانية العامة للدولة.
فقد تطورت منذ تأسيسها مع تطور الحياة الاقتصادية و متطلباتها في ظل الأنظمة الاقتصادية، بحيث اقترن وجودها بوجود نفقات الدولة و هذا لتلبية حاجات المواطنين الأمر الذي يستوجب البحث عن الكيفية التي بها توفر الموارد اللازمة ثم تحديد مجالات صرفها، و ذلك وفق ترتيب الأولويات التي يفرضها الوسط الاقتصادي و الاجتماعي.
و تعتبر الضريبة من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الدولة في تمويل هذه النفقات، و لذلك وجب أن يكون الاقتطاع الضريبي معقول و عادل و منسجم مع التدابير الأخرى دون الإلحاق الضرر المالي و الاجتماعي بالمؤسسات و الأشخاص المكلفة بالضريبة.
و عليه فإنه من المفيد ان ندرك جيدا فحوى هذه الغاية و التي تشكل عنصرا و أهم أداة لمباشرة الدولة مهامها، سنعرض في هذا الفصل بمباحثه و مطالبه دراسة تحليلية للضريبة من الناحية النظرية مع إبراز أهم الآثار و كذلك الأهداف التي تسعى لتحقيقها من خلال العناصر التالية:

- ماهية الضريبة
- التنظيم الفني للضريبة

المبحث الأول: ماهية الضريبة

يعتبر السؤال من يدفع الضرائب؟ من أهم الأسئلة في تقييم أي نظام ضريبي، فالضرائب وكما هو معروف لها غايات اقتصادية واجتماعية من حيث تعديل التطورات الاقتصادية وكذا تصحيح توزيع الثروات وتحقيق التوازنات الاقتصادية والمالية والاجتماعية.

ولكي يتسنى ذلك وجب على الدولة أن تصب اهتمامها بالضرائب ليس لكونها مورد من موارد الدولة بل وسيلة وأداة من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية والتي تستخدم لتحقيق الأهداف المرسومة، و يقدر ما للضرائب من تأثير على الأوضاع الاقتصادية فإن ذلك يدل في نفس الوقت على أنها تتأثر بهذه الأوضاع سواء كانت اقتصادية أو اجتماعي وحتى السياسية.

ويعتبر مبدأ العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية في أي نظام ضريبي و يدور جوهره في تحقيق الأهداف الاجتماعية لهذا النظام، وتتطلب العدالة الضريبية تحقيق شرطين:

- **الشرط الأول:** هو أن تقرض ضرائب متماثلة على أوعية ضريبية متماثلة.
- **الشرط الثاني:** أن تفرض الضريبة بحسب المقدرة على الدفع وهذا هو مبدأ التصاعد في الضريبة مما يساهم في تصحيح الفوارق في توزيع الدخل ويساهم في تعميم الرفاه الاجتماعي.

بعد هذه الفكرة عن دور الضريبة وأهدافها نتناول بعض المفاهيم ذات العلاقة من خلال العناصر التالية:

- مفهوم الضريبة.
- الأساس القانوني لفرض الضريبة.
- قواعد الضريبة.
- أهداف وآثار الضريبة.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

تقوم الدولة بتوفير الخدمات العامة لصالح الأفراد ومن ثم يلزمها الحصول على أدوات ووسائل مالية لتمويل هذه النفقات، ويطلق على هذه الوسائل المالية "الإيرادات العامة"، فالدولة لا تعتمد على وجه من أوجه الإيرادات بل من مصادر متنوعة.([1])

ولقد كانت هذه الإيرادات موضوع تطور مستمر وذلك تحت تأثير الظروف الزمنية والمكانية وقد أدى هذا التطور إلى أن أصبحت الضريبة من أهم الإيرادات العامة وتراجعت أمامها بقية الإيرادات الأخرى.

أولا: تعريف الضريبة

تعرف الضريبة بأنها أداء نقدي (*) مباشر يدفعه الأشخاص جبرا وبلا مقابل للدولة وبصفة نهائية مساهمة منهم في تحمل أعباء وتكاليف دون أن يعود عليهم نفع خاص مقابل دفعها.([2])

لذا فإن الضريبة فريضة مالية تستوفيها الدولة وفقا لقواعد تشريعية مقررة بصورة إلزامية ونهائية، وتفرض على المكلفين وفقا لمقدرتهم على الدفع ولغاية توفير الأموال اللازمة لتغطية نفقات الدولة ولتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية. لقد عَرفت الضريبة تطورات عديدة نتيجة اختلاف فكرتها ومفهومها، ففي البداية اعتبرت الضريبة كمنحة أو مساعدة يقدمها أفراد المجتمع إلى الحاكم حتى يستطيع هذا الأخير توفير بعض الخدمات العامة أو مواجهة خطر الحرب، إلا أن الصفات التي كانت تتسم بها هي عدم الالتزام الأفراد بدفعها أي أن الأفراد يدفعونها بمحظ إرادتهم وكانت تتسم كذلك بعدم الدوام، بعدها تطورت فكرة الضريبة وأصبحت تعتبر نوعا من المشاركة في تحمل النفقات العامة ولكن رغم هذا التطور الذي عرفته الضريبة إلا أنها اتسمت بعدم التزام الأفراد بدفعها، إذ أنها كانت تعتبر كمورد استثنائي يلجأ إليه الحكام في الحالات الطارئة إذ أن في الظروف العادية كانوا يعتمدون على إيرادات الدومين (**)

---

[1] محمد محمد النجار، الإيرادات في اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب، مصر، 1996 ص 4،3.

(*) قد تأخذ الضريبة صورة عينية ففي العصور القديمة والوسطى، كانت الضريبة تحصل عينيا في صورة منتجات زراعية، من خلال إلتزام الأفراد بتقديم الحقوق المستحقة عليهم جزء من إنتاجهم. وفي المجتمعات المعاصرة، لازالت الضرائب العينية تلعب دورا هاما في مجال تعبئة الفائض الاقتصادي في القطاع الفلاحي، فنظام التوريد الإجباري للمحاصيل الزراعية بأسعار محددة عن طريق الدولة هو خليط من الضريبة العينية والنقدية.

[2] ميراندا رغلول رزق، علم المالية العامة. الجزء الثاني، القاهرة ، 1995/1994، ص 24.

(**) كلمة الدومين كلمة لاتينية، تطلق على أملاك الدولة، وقد نشر هذا في اللغة العربية

و في منتصف القرن السابع عشر شهدت الضريبة تطورا هاما حيث أصبحت تتسم بصفة الإلزام وأصبحت تعتبر موردا عاديا يُمكن الدولة من القيام بوظائفها كالدفاع و القضاء إلى غير ذلك.
وبذلك أصبح الأفراد ملزمين بدفعها بحكم القانون، بعدها ازدادت أهمية الضريبة وذلك مع توسع النشاط الاقتصادي حتى أصبحت وسيلة فعالة في يد الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، وقد اختلف الاقتصاديون في إعطاء تعريف محدد للضريبة فكان ينظر إليها البعض من حيث طبيعتها الاقتصادية والقانونية ويحاول البعض الآخر تعريفها عن طريق الأهداف التي يمكن أن تحققها.

ثانيا: خصائص الضريبة

استنادا إلى تعريف الضريبة المقدم سابقا يمكننا تحديد خصائص الضريبة والتي تتمثل في([1]):

أ – الضريبة فريضة مالية

تعتبر الضريبة اقتطاع مالي من دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين أو من ثروتهم ويجب أن يكون الاقتطاع المالي في شكله النقدي فالضريبة تفرض حاليا في صورة نقود.
بعد تطور النشاط الاقتصادي بات لزاما الاستغناء عن تحصيل الضريبة في صورتها العينية نتيجة ارتفاع تكلفة ونفقات نقل وحفظ المحاصيل وكذا جمعها، لهذه الأسباب أصبح الأداء النقدي للضريبة ضرورة حتمية.
كما أن فرض الضريبة في صورتها النقدية يهدف إلى تغطية نفقات الدولة فإن حرص المفكرين الكلاسيكيين على حياد المالية العامة كان يهدف إلى الربط بين فرض الضريبة وحاجة الخزينة للموارد الإضافية، بحيث لا يمكن أن تفرض الضريبة لغرض آخر غير تغطية نفقات الدولة، إلا أن التطور الذي عرفته المالية العامة جعلها لا تتماشى مع هذا التصور وبالتالي انقضت فكرة حياد المالية العامة بحيث أصبحت السياسة الضريبية تهدف إلى تحقيق أهداف متباينة، و أصبحت الضريبة تفرض لتحقيق أغراض اجتماعية كفرضها على الكحول للحد من استهلاكها وكذا فرض ضريبة جمركية على السلع المستوردة لتشجيع الصناعات المحلية.

[1] محمد محمد النجار، الإيرادات في اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 27،28.

ب- الضريبة تدفع جبرا

إن صفة الإجبار في دفع الضريبة ذات صبغة قانونية، فالأشخاص ملزمون بدفع الضريبة، والجبر والإكراه هذا قانوني وليس معنوي بالنظر إلى قانون الضرائب فهو يعبر عن القوة الإلزامية للقاعدة القانونية التي تُفرض على المكلف الخضوع لها وإلى كافة جوانبها، فالدولة تضع نظامها القانوني من حيث تحديد وعاء الضريبة (*) وسعرها وكيفية تحصيلها وغير ذلك من المسائل الفنية والجبر لا يعني أن يُترك للمشرع عشوائية الفرض والتحصيل، فلا يعني الجبر هنا جواز فرضها وتحصيلها دون ضوابط قانونية محددة بل على العكس من ذلك فالدولة تصدر الضريبة بقانون يحدد الأحكام المتعلقة بها وتلتزم مراعاة أحكام القانون عند ربط وتحصيل الضريبة، ما عدا ذلك يعد عملها غير قانوني بحق الأفراد.

جـ - الضريبة تدفع بصورة نهائية

هذه الخاصية تميز الضريبة عن القرض هذا الأخير تلتزم الدولة قانونا برده للمقرضين، وبذلك ينتفع الدافع للضريبة بالخدمات التي توفرها الدولة عن طريق الاستفادة من المرافق العامة المختلفة باعتباره فردا في الجماعة وليس ممولا للضريبة، فالمكلف لا يتمتع بمقابل دفع الضريبة بمنفعة خاصة ودفعها بدون مقابل يعني أنه لا يتمتع بالمطالبة بما دفعه من الضرائب.
إن الإيرادات العامة إضافة إلى حصيلة الضرائب تعمل على تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية ومالية (**) وهكذا فإنه لا توجد علاقة ما بين ما يدفعه الفرد من الضريبة وما يستفيد من منفعة التي تعود عليه نتيجة إنفاق الدولة على الهياكل العامة، ففي معظم الحالات فإن عبء الضرائب يقع على أصحاب المداخيل الكبيرة ويستفيد الفقراء بالجانب الأكبر من الخدمات العامة التي توفرها الدولة لصالح المواطنين.

(*) يعتمد في اختيار وعاء الضريبة على اختيار المادة التي تفرض عليها الضريبة (الدخل، الإنفاق، الثروة).

(**) تستمد الضريبة أهميتها في المجتمعات الحديثة، من دورها المؤثر في الحياة الاقتصادية والاجتماعية إذ تعتبر أداة من أدوات السياسة المالية، بالتأثير على مستوى الإنتاج والاستهلاك والادخار ودورها الهام في إعادة توزيع المداخيل.

د- الضريبة تدفع بدون مقابل

إن الضريبة لا تدفع مقابل "نفع خاص" وإن تقدير الضريبة المستحقة لا يتوقف على المنفعة التي تعود على الفرد، بل يتم هذا وفق المقدرة التكليفية للمكلف(*) أي مقدرة على الدفع بالنسبة لبقية المكلفين ولا بد مراعاة الظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة لأنها تؤثر على مقدرته التكليفية، ويبرر ذلك أن الضريبة تفرض على جميع الأفراد باعتبارهم يتمتعون بالخدمات التي توفرها الدولة لهم وذلك بواسطة المرافق العامة والدولة تستخدم حصيلة الضرائب وإيراداتها الأخرى في تسيير هذه المرافق.

ثالثا: أهداف الضريبة

كما ذكرنا سابقا في تعريف الضريبة أن للضريبة أهداف اقتصادية واجتماعية بجانب هدفها المالي والذي يكمن في تحقيق الموارد المالية لتغطية نفقاتها وفيما يلي سنعرض أهداف الضريبة الاقتصادية والاجتماعية و التي تتمثل في ([1]):

أ- الأهداف الاقتصادية

- تشجيع الإستثمار وتوجيهه نحو المشاريع الإنتاجية وذلك بإعفاء هذه المشاريع كليا أو جزئيا من دفع الضريبة، وتوفير الحماية للصناعات المحلية بفرض ضرائب مرتفعة على السلع والبضائع المستوردة وإعفاء الصادرات إلى الخارج من الضريبة بشكل جزئي أو كلي، ونذكر هنا أيضا استخدام الحصيلة الضريبية في دعم القطاع الخاص لمواجهة الأزمات ولقيامه بمشاريع ذات فوائد اقتصادية واجتماعية
- **وسيلة لضبط الاستهلاك:** تقوم الدولة بتشجيع أو تقليل استهلاك سلعة أو خدمة معينة عن طريق تخفيض أو زيادة الضريبة المفروضة عليها.
- **وسيلة لتنظيم الإنتاج الوطني:** إن تنظيم الإنتاج الوطني من خلال الضرائب يكون عبر استخدام الضرائب في التحكم في الطلب على السلع والخدمات لمواجهة العرض في طرفي الرخاء أو الكساد الاقتصادي للوصول إلى أوضاع طبيعية للاقتصاد وأيضا كبح التضخم.

(*) هي قدرة الفرد على تحمل الأعباء الضريبية، دون الإضرار بمستواه المعيشي، وذلك بتحديد حدود المادة الخاضعة للضريبة عن طريق استغلال الثورة أو الدخل، الذي يخرج من نطاق الضريبة ومن ثم تحدد المادة الخاضعة للضريبة تحديدا كيفيا، فإذ ما تم ذلك تعين تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة أي تحديدها تحديدا عمليا.

[1] باهر محمد عتلم، اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب المصرية، القاهرة، 1994، ص ، 86،85.

ب- الأهداف الاجتماعية
تكمن أهداف الضريبة الاجتماعية في إعادة توزيع المداخيل بين فئات المجتمع عن طريق زيادة الضرائب على ذوي الدخل المرتفع بتطبيق مبدأ التصاعد الضريبي على مداخيلهم، و بالتالي تقليل حدة التفاوت بين مستويات المداخيل وتمويل الخدمات العامة.

المطلب الثاني: الأساس القانوني في فرض الضريبة

حاول علماء المالية تفسير الأساس القانوني الذي يعطي للدولة الحق في فرض الضرائب والتزام الأفراد بدفعها وقد اختلفت الآراء حول هذا السؤال، إلا أنه يمكننا أن نستند إلى اتجاهين يفسران ويبرران حق الدولة في فرض الضريبة.

أولهما حق المنفعة التي تعود على الأفراد نتيجة قيام الدولة بتوفير هذه الخدمات العامة.

واتجاه ثاني يكمن في سيادة الدولة وحقها في فرض الضرائب وبالتالي يلتزم الأفراد بدفع الضرائب ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي في سبيل تغطية هذه النفقات التي تعود عليهم في شكل خدمات، وسنعرض هذين الاتجاهين كما يلي:([1])

أولا: نظرية المنفعة والعقد المالي

يعتقد الكلاسيك أن الضريبة تدفع مقابل المنفعة التي تعود على المكلفين من الخدمات التي توفرها الدولة وذلك نتيجة وجود عقد بين الدولة والأفراد، يتعهد بموجبه الفرد بدفع إلى الدولة جزء من دخله على أن تلتزم الدولة بتوفير له خدمات عامة، إلا أنهم يختلفون في بنود هذا العقد، فيرى البعض أنه عقد شراء الخدمات والبعض الآخر يرى في هذا العقد على أنه تأمين الخدمات، ويرى البعض الآخر أنه عقد شركة على أساس أن الأفراد يعيشون في جماعة وتمثل هذه الجماعة شركة مساهمة أي أن الفرد يدفع ثمن مساهمته، والطرف الآخر الذي هو الدولة والتي تمثل مجلس إدارة هذه الشركة، ويساهم كل فرد في نفقات هذه الإدارة من أجل قيامها بوظائفها.

فالواقع إذا تأملنا هذه الأفكار يتضح لنا أنها متأثرة بمجموعة من أفكار العقد الاجتماعي وهي متأثرة بالعصر الذي نشأت فيه، والذي يتميز بانتشار مبادئ الحرية وسيادة المذهب الفردي وهذا في القرن السابع عشر والثامن عشر والذي كان ينادي بالحد من تدخل الدولة في شؤون الأفراد، مما دفع بالمكلفين إلى تصور بأن الفرد يدفع للدولة بقدر ما يأخذ منها، هذا الاتجاه لا يطابق

---
[1] سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000، ص 124،121

الواقع إذ سبق أن تطرقنا إلى أن الفرد يدفع الضريبة جبرا وليس مقابل ما يحصل عليه من خدمات بصفته فرد في جماعة وليس بصفته مكلف بالضريبة.

ثانيا: نظرية التضامن الاجتماعي

إن حق الدولة في فرض قانونها الخاص بالضريبة يقابله دور الدولة في المجتمع بصفتها الدولة الحارسة، والتي تقوم بتوفير مجموعة من الخدمات للأفراد مما يستلزم عليها توفير الموارد المالية اللازمة لضمان هذه الخدمات، فحياة الأفراد متوقفة على دور الدولة في المجتمع، على أن يساهم الجميع بتمويل هذه الخدمات لتأمين المنفعة المترتبة من دفع الضريبة إلى الدولة، وعلى هذا الأساس يحق للدولة المطالبة بالضريبة استنادا إلى ما تتمتع به من سيادة على أفراد هذا المجتمع.
لقد عُرفت الضريبة على أنها من الموارد العامة وأهم أداة من أدوات السياسة المالية، ولضمان هذا الهدف المالي أصر الكلاسيك على توفر شرطان، وهما وفرة الحصيلة وحياد الضريبة.
فالشرط الأول هو غزارتها وذلك من أجل ضمان مورد هام لتغطية النفقات المتزايدة أما الشرط الثاني الذي يكمن في حيادها اتجاه النشاط الاقتصادي، فهذا الشرط حسب الكلاسيك يعني أن تدخل الدولة في الاقتصاد يؤدي إلى الإخلال بالتوازن العام، فكان من المستحيل تحقيق هذين الشرطين من الناحية العلمية، فقد استخدمت الضريبة لتحقيق جملة من الأهداف في ظل الفكر الكلاسيكي، ومع التطور الذي عرفه هذا الفكر أصبح تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي أكثر من ضرورة لإحداث آثار اقتصادية بهدف تحقيق أهداف اجتماعية وسياسية معا.
إذن فالضريبة في الفكر الحديث وسيلة هامة إذ ما أحسن استخدامها في التأثير على المتغيرات الاقتصادية، وتوجيه النشاط الاقتصادي لتحقيق أهداف المجتمع.

ثانيا: المشروعية وطابع الإلزام

تستمد الضريبة مشروعيتها في النظام الاقتصادي المعاصر(*) من القوانين والضوابط القانونية لذا لا بد أن تحدد الضريبة بقانون يحدد الأحكام المتعلقة

(*) الزكاة تستمد مشروعيتها من القرآن الكريم
لا أحد يجادل في أن الزكاة هي ركن أصيل من أركان الإسلام استهدفت جملة من الأغراض وتضمنت عددا من الأحكام والمعاني علمنا منها البعض ولا زال الكثير يحتاج إلى التقصي والبحث الدقيق، ففي كل لحظة وعلى مر السنين يتأكد صلاح الإسلام لكل زمان ومكان وأنه من عند عليم حكيم كبير وبصير

بها، وتلتزم الدولة مراعاة أحكام هذا القانون عند ربط وتحصيل الضريبة و إلا كان عملها غير مشروع في حق الأفراد.

أساس آخر تستمد منه الضريبة مشروعيتها وهو صفة الإلزام ([1])، فالإلزام يعبر عن سلوك المكلف اتجاه واجبه الجبائي والذي يؤثر على السير العادي للجباية ويعرض الإيرادات العامة للاختلال وهذه الظاهرة تعرف بالتهرب الجبائي (**)

إن الدولة تضع القانون الذي يحدد الضريبة وكيفية دفعها، والأفراد المكلفة بها ملزمة بدفع الضريبة جبرا، فالفرد ملزم بدفع الضريبة فهو ليس حرا في أداءها أو اختيار مقدارها، وبذلك فإن الضريبة يستلزم فرضها موافقة الشعب وبذلك تصبح إلزامية بالنسبة لجميع الأفراد الذين ينتمون إلى ذلك المجتمع الذي تقررت فيه.

وخلاصة القول فإن أسس فرض الضريبة هو المصدر الذي تستمد منه الدولة سلطتها في فرض وجباية الضرائب، ونظرا لخطورة أبعاد الالتزام الضريبي فإنه يطرح السؤال حول معرفة الأساس القانوني الذي تستند إليه الدولة في فرض الضرائب والتزام الأفراد بدفعها.

تعتبر الزكاة أداة استقرار ذاتي انطلاقا من ثبات معدلها والنصاب المفروضة عليه ، وحصيلة الزكاة تعكس الحالة الاقتصادية السائدة وتنقلب هذه الحصيلة إرتفاعا وإنخفاضا مع تقلبات الدخل من غير أن يكون لهذه التقلبات أثر في الجباية، كما يمكن استخدام حصيلة الزكاة مجتمعة كسياسة مالية تقديرية مثل ما يستخدم برنامج الإنفاق الحكومي.

توصف الزكاة بسعرها الثابت ونصابها المحدد وجوهر الاستقرار الذي تتطلبه السياسة المالية. فالنظام المالي بارتكازه على الزكاة ، يتضمن تقلبات تلقائية في إيرادات الدولة نتيجة لتقلبات حجم حصيلة الزكاة المرتبطة بالتقلبات الدخل، وفي حالات انخفاض الدخل تنخفض الحصيلة من الزكاة، الأمر الذي يدفع الدولة إلى البحث عن مصادر تمويلية أخرى كالقروض أو التمويل بالعجز أي أنها أحدثت عجزا في أوقات الكساد يجعل الدولة تبحث عن مصادر تمويل لزيادة نفقاتها وتؤدي حصيلة الزكاة عند ازدياد الدخل في أوقات الرفاء إلى إحداث فائض في إيرادات الدولة.

إن مشاركة الزكاة في تحقيق الاستقرار في ميزانية الدولة يتضح بالنظر إلى إنفاقها، فجزء معتبر من هذا الإنفاق هو عبارة عن تحويلات وإعانات، ففي أوقات الازدهار الاقتصادي تنخفض القيمة الكلية المطلوبة لتمويل هذه الإعانات، فينتج عن ذلك حدوث فائض في ميزانية الزكاة هذا الفائض من الممكن أن يرحل عبر سنين ويستخدم لعلاج الأضرار الواقعة على الأفراد بسبب الكساد والانكماش الاقتصادي، ومعنى ذلك أن هذه الفوائض من الممكن أن تستخدم كسياسة مالية تعويضية، أما في أوقات الكساد، فسوف تنخفض حصيلة الزكاة بسبب ثبات معدلها والنصاب الخاضع لها لأن الأرباح في أوقات الازدهار سوف تساهم في تقليل أثر الزكاة على الدخل والثروة بينما تمثل الزكاة عبئا على الدخل والثروة في أوقات الكساد فيضطر الممولون لدفعها من الإيرادات الصافية أو أصل رأس المال، وهذا يؤثر على حصيلتها بالانخفاض.

[1] علي لطفي، المالية العامة، مكتبة عين الشمس ، مصر، 1995/1994، ص 22.

(**) التهرب الجبائي ظاهرة يحاول المكلف بواسطتها التهرب من دفع كل أو بعض الضريبة المستحقة عليه ، مستخدما في ذلك إحدى الوسائل المختلفة، التي يمكن بواسطتها عدم الالتزام بدفع الضريبة مستعينا بكافة أنواع الغش المختلفة والمتعددة ولذلك يعرف التهرب الجبائي "بالغش الجبائي" وقد يتم ذلك عند تحديد الوعاء الضريبي، حيث يقوم المكلف بإخفاء بعض المداخيل الخاضعة للضريبة أو تقديم تصريح غير صحيح، وهناك حالات عديدة من التهرب الجبائي.

إن تدخل الدولة في الاقتصاد أصبح أكثر من ضرورة وذلك لفرض سياستها ومن بين أشكال التدخل الضريبي، ولهذا تعددت النظريات المدعمة لفرض الضريبة، فاعتبر "آدم سميث" أن الفرد يدفع الضريبة إلى الدولة مقابل المنفعة التي تعود إليه من الخدمات، وسماه عقد بيع الخدمات، فالدولة تلتزم بتوفير خدماتها للأفراد مقابل

التزام الأفراد بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب، أما الأساس الحديث فهو فكرة التضامن الاجتماعي والذي يقضي بوجود تضافر الجهود الكل حسب طاقته في مواجهة النفقات العامة.

المطلب الثالث: قواعد الضريبة

لتنفيذ أهداف الضريبة فقد وضع لها ومنذ مدة قواعد محددة يجب أن يأخذها المشرع الضريبي بعين الاعتبار حين وضعه للنظام الضريبي، حيث تشكل هذه القواعد الأساس التقليدي للضريبة. وقد كان "آدم سميث" أو من وضع هذه القواعد وذلك لتوفيق بين مصلحة المكلف ومصلحة الخزينة، وجوهر هذه القواعد ما يلي ([1]):

أولا: قاعدة العدالة والمساواة

لقد ثار جدل كبير بشأن فكرة العدالة والمساواة في الضريبة، فالفكر الكلاسيكي اهتم بنسبة الضريبة(*) أي أن تكون النسب المقتطعة من المادة الخاضعة للضريبة(**) واحدة، وذلك مهما بلغ مقدار هذه المادة، وقد دافع على حجتها على أنها تحقق المساواة في معاملة الجميع.

أما الفكر الحديث قد رأى ذلك في الضريبة التصاعدية(***) إذ أصبحت الضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة، ومن هنا اتجه علماء المالية العامة إلى التخلي عن فكرة الضريبة النسبية إلى فكرة الضريبة التصاعدية، رغبة منهم في تحقيق العدالة بالتمييز بين المكلفين وهذا حسب مقدرتهم التكليفية، بهذا أصبحت الضريبة أداة فعالة لتحقيق التفاوت في توزيع الدخل الوطني بين الفئات الاجتماعية المختلفة وكذا تحقيق العدالة الاجتماعية، عند فرض الضريبة لابد من مراعاة شخصية المكلف ومركزه المالي وحالته الاجتماعية.

---

[1] أحمد جامع، علم المالية العامة، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، 1970، ص 119.

(*) هي الضريبة التي يمثل سعرها نسبة ثابتة من وعاء الضريبة التي يحدد مقدارها كنسبة مئوية ثابتة لا تتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة

(**) المادة الخاضعة للضريبة وهي موضوع الضريبة ويتعلق بتحديد الجزء الذي تفرض عليه الضريبة

(***) هي التي تفرض بنسبة مئوية تتزايد مع تزايد قيمة وعاء الضريبة، أي يرتفع السعر كلما زادت قيمة الوعاء

ثانيا: قاعدة اليقين

إن وضوح و معلومية الضريبة(*) بشكل يقيني لا غموض فيه يبعث الارتياح لدى المكلفين من الجانب النفسي قبل الجانب المالي، فوضوح الضريبة يُمكن المكلف من معرفة التزامه بالضريبة، وفي هذا الصدد يجب أن يعرف المكلف بالضريبة سعرها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها لتحديد الوعاء وبيان كيفية ربطها وتحصيلها و غيرها من المسائل المتعلقة بالتنظيم الفني للضرائب، ويلزم لذلك على الأقل تحقيق أمرين اثنين:

- أن تكون القوانين والتشريعات المالية والضريبية واضحة، فلا تكون التشريعات تحمل تأويلين مختلفين، فإن المكلف يختار بطبيعة الحال تأويلا يفيده فيضر بحصيلة الضرائب، أما إذا أخذ تأويل الإدارة فإن هذا يترك أثرا سيئا في نفسه ويشجعه على التهرب من الضريبة في المستقبل.
- شرح وتوضيح القوانين المتعلقة بالتقريرات الضريبية وما يتفرع عنها من قرارات ولوائح تنظيمية وتعليمات عن طريق النشر في الجريدة الرسمية أو بوسائل النشر الأخرى، وهذا لتجنب أي غموض أو عدم العلم بالقوانين الجديدة والسارية المفعول نتيجة إحداث تعديلات وتغييرات في القوانين الضريبية.

ثالثا: قاعدة الملاءمة في الدفع

إن عملية تحصيل الضريبة يجب أن تكون في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله بالطريقة الملاءمة لأوضاعه دون الإضرار بمصلحة الخزينة، وذلك باختيار الوقت المناسب للتحصيل(**) ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقات مناسبة لدفع الضرائب المفروضة، فعلى سبيل المثال تحصل الضرائب الفلاحية بعد حصاد المحصول، كما تقضي هذه القاعدة أيضا بأن تكون حصيلة الضرائب ثابتة إلى حد ما على الأقل لا تنخفض عند المستوى الذي لا يحقق تغطية النفقات، فمثلا الضرائب المباشرة فهي تمتاز بالثبات وذلك يرجع لثبات المادة الخاضعة للضريبة، على سبيل المثال الضريبة على الثروة أو العقارات.

على العكس من الضرائب غير مباشرة والتي تتأثر بحالة الانتعاش والرخاء فتزيد حصيلتها، لذلك ينبغي أن تمتاز بعض الضرائب بالمرونة مثل الضريبة على الاستهلاك (الكحول، التبغ) خير مثال على الضريبة شديدة المرونة في الجزائر، أما في الدول المتقدمة فتعتبر الضريبة على الدخل أكثر الضرائب مرونة.

(*) بحيث تكون الأحكام القانونية المتعلقة بتحديد وعاء أو الأوعية الضريبية واضحة لدى المكلفين لكي يسهل تعاملهم مع أحكام القانون بتنفيذه بطريقة سليمة

(**) بحيث يتم مراعاة الظروف المادية والنفسية لدافعي الضرائب لكي لا تصبح الضريبة عائق للإنتاج ونشاط الأشخاص

رابعا: قاعدة الاقتصاد في النفقة

إن مراعاة هذه القاعدة يضمن للضرائب فعاليتها كمورد هام وأساسي، فلا بد من التسهيل في تحصيل الضرائب وذلك لتجنب الصعوبات عند الفرض والتحصيل، وبمعنى آخر تخفيض تكاليف التحصيل بقدر الإمكان لتقليل عبء الضريبة، وذلك بتفضيل الضرائب التي تكون نفقات تحصيلها قليلة على الضرائب ذات نفقات التحصيل الكبيرة(*) والتي تحتاج إلى عدد كبير من الموظفين وبالتالي فإن أجورهم تستهلك جزء كبيرا من الحصيلة وبالتالي تصبح أجور هؤلاء الموظفين عبء إضافيا وتشكل ضريبة إضافية على المكلفين.

نستخلص من دراسة هذه القواعد والتي وضعها "آدم سميث" والتي ترجمت الأفكار والآراء التي كانت سائدة في ذلك العصر، ونتيجة لتطور دور الدولة وأشكال تدخلها في الحياة الاقتصادية، أن هذه القواعد لازالت صالحة إلا أنها لا تكفي لقيام نظام ضريبي حديث(**)، فقد وضعت هذه القواعد لتحقيق التوازن ما بين مصلحة المكلف ومصلحة الخزينة، وأهم هذه القواعد هي العدالة الضريبية وتأثرها بالضريبة النسبية والتصاعدية، وقاعدة اليقين التي تجعل المكلف على علم بما تصدره السلطات المالية من لوائح وقوانين تنظم عملية الفرض والتحصيل، وكذا قاعدة الملاءمة في الدفع بما يضمن مصلحة المكلف والخزينة وقاعدة الاقتصاد في التحصيل وهذا حتى لا تصبح نفقات التحصيل ضريبة إضافية يدفعها المكلف.

المطلب الرابع: الآثار الاقتصادية للضرائب

إن من أهداف السياسة الضريبية الناجحة زيادة النمو الاقتصادي، وأن ترتفع إيرادات الضرائب ليس بسبب ارتفاع معدلاتها بل نتيجة لازدياد النشاط الاقتصادي وارتفاع المداخيل الحقيقية للمؤسسات، مع مراعاة تحقيق العدالة، وفرض الضريبة على القادرين على دفعها وتخفيف آثارها على الفئات غير القادرة، وإن تحريك العجلة الاقتصادية و تفعيل عملية النمو يكونان من خلال تحسين ظروف الاستثمار والترغيب فيه مع إبراز الميزات النسبية للاقتصاد في السوقين الداخلية والخارجية، وأهم هذه الميزات الاستقرار السياسي والاجتماعي مع توفير نظام ضريبي واضح وعادل وشفاف، غير معقد، مستقر ويكون قادرا على كسب ثقة المكلفين مما يخفف آثار التهرب الضريبي ويزيد حصيلة إيرادات الضرائب.

(*) بحيث تكون نفقات الإدارة الضريبية في فرض الضريبة وجبايتها في حدود المعقول مقارنة بالمردود الضريبي

(**) هناك قاعدة أخرى وهي المرونة، أي مراعاة التغير في الحصيلة الضريبية، بما يتناسب والتغيير في الدخل الوطني وبنفس الاتجاه

وبما أن الضريبة ليست الأداة الوحيدة التي تؤثر على النشاط لاقتصـــادي، إذ أننا لا نستطيع الفصل ما بين ما تخلفه الضريبة من آثار وما ينتج من آثـــار نـــاتجة عـــــن عوامل أخرى، لذا نبدأ دراستنا بعملية نقل العبء الضريبي، بعدها البحث عن الآثار التي تنتج من استقرار العبء الضريبي على المكلف ونعالج هذا بالتطرق إلى العناصر التالية:

- نقل عبء الضريبة واستقراره.
- النظريات المفسرة لنقل العبء الضريبي.
- الآثار الاقتصادية للضرائب.

أولا: نقل عبء الضريبة واستقراره

تتمثل عملية استقرار الضريبة في تحديد من يتحمل العبء الحقيقي للضريبة،([1]) حيث يكون استقرارها مباشرا على المكلف القانوني(*) ويكون استقرارها غير مباشر إذ تُمكن المكلف من نقلها إلى شخص آخر، والمشرع الضـــريبي هو الذي يحدد الاختيار الأول لمن يقع عليه عبء الضريبة، إذ أن المشـــرع جمع ما بين المكلف والخزينة العمومية بعلاقة قانونية، إذ أن العبء النهائي (الفعلي) للضريبة تحدده الظروف الاقتصادية إذ تسمح هذه الظروف من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر غير المكلف القانوني، وفي هذه الحالة يكون نقل عبء الضريبة غير مباشر، إذ يقوم المكلف القانوني بدفع الضريبة وفقا للعلاقة القانونية التي تجمعه بالمكلف الفعلي (النهائي) هذا الأخير يتحملها في النهاية.

غير أن نقل العبء الضريبي لا يستمر إلى ما لا نهاية، إذ تتوقف عند شخص لا يستطيع أن ينقلها إلى مكلف آخر فتستقر عنده وهكذا تنتهي عمليـــة نقـــل العبء الضريبي باستقرارها، ودراسة نقـــل واســـتقرار العـــبء الضـــريبي يستوجب علينا التطرق إلى تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة ومعيار التفرقة بينهما هو إمكانية نقل العبء الضريبي، فمن وجهة نظر العملية فـــإن فرض الضريبة المباشرة والتي تخص الضرائب على الدخل والثـــروة فإنـــه يمكن نقلها إلى الأمام اي إلى المستهلك النهائي في شكل زيادة فـــي أســـعار السلع والخدمات، أما الضرائب غير المباشرة فهي تفرض علـــى واقعـــة أو تصرف وبالتالي فهي تستقر على من قام بهذا التداول أو الإنفاق.

[1] أمينة عز الدين عبد الله، اقتصاديات المالية العامة، مصر، 1999، ص 155

(*) هو الشخص الذي يتوجب عليه دفع الضريبة أو تحصيلها عند البيع وتوريدها للخزينة، بموجب أحكام القانون عندما يحقق شروط التكليف و هو القيام باسعراه سبعة أو خدمة خاضعة، على أن يكون البيع لأغراض تجارية و أن يكون النشاط نفسه خاضع للضريبة، و تستحق لبضريبة عند الاستراد على جميع السلع الخدمات الخاضعة للضريبة و إن كان الاستيراد للاستعمال الشخصي إلا بحدود ما يعطى بموجب قانون الجمارك.

إن إمكانية نقل عبئها غير ممكن في بعض الحالات، أما من وجهة نظر عدالة النظام الضريبي فإن عملية الفصل ما بين الضرائب المباشرة وغير مباشرة تكتسي أهمية بالغة في مجال رسم السياسة المالية، إلا أن الكيفية التي تتم بها تختلف من نظام مالي إلى آخر تبعا لاعتبارات العدالة الضريبية، ويجدر الإشارة هنا من خلال تطرقنا إلى الفصل ما بن الضرائب المباشرة وغير مباشرة، إلى أن عملية نقل العبء الضريبي قد تكون من بين أهداف المشرع عندما قام بتحديد المكلف القانوني اعتمادا على المادة الخاضعة للضريبة.

ثانيا: النظريات المفسرة لنقل العبء الضريبي

بعد أن تعرضنا سابقا إلى نقل العبء الضريبي واستقراره، نحاول الآن تفسير هذه الظاهرة من خلال تعرضنا إلى أهم النظريات المفسرة لهذه الظاهرة وأهميتها.

أ- نظرية الفزيوكرات

تعتمد هذه النظرية في تحليلها على أن الأرض هي المصدر الوحيد للثروة،([1]) وتعتبر الزراعة النشاط الوحيد الذي يحقق الدخل الصافي، فالمزارعين هم الطبقة المنتجة لأنهم ينتجون فائضا يزيد عن حاجتهم، إذ تستطيع هذه الطبقة خلق فائض في الإنتاج،على العكس من ذلك فإن طبقة التجار والصناع هي طبقة تهدف إلى تحقيق وتلبية حاجاتها دون التفكير في خلق الفائض، وعلى هذا الأساس تفرض الضرائب على كل الطبقات وبالتالي ينتقل عبؤها حتى يستقر على الناتج الصافي للأرض، ما دام أن الضريبة تدفع من الناتج الصافي للأرض فإن المنطق يقضي بفرض ضريبة على الناتج الصافي، ومن هذا الأساس جاءت فكرة الضريبة الوحيدة على الناتج الصافي للأرض، وبالتالي فإن الضريبة الوحيدة على الناتج الصافي هي ضريبة مباشرة، فهذه الأخيرة تتميز بسهولة تحصيلها ومرونة حصيلتها.
إن مبدأ الأرض المصدر الوحيد للدخل والثروة لا يتماشى والعصر الحديث، أين تعددت مصادر الثروة والدخل، فأصبح من غير الممكن نقل العبء الضريبي ليستقر على الناتج الصافي للأرض في وجود طبقات منتجة من الصناع والتجار.

[1] حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي. مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 174.

ب- نظرية الانتشار

تختلف أفكار هذه النظرية عن نظرية الفزيوكرات، كون هذه الأخيرة كانت تنادي بأن عملية نقل العبء الضريبي تتوقف عند طبقة واحدة من المكلفين وهي طبقة المزارعين، أما نظرية الانتشار فترى العكس فهي تنادي بأن الضريبة تفرض في البداية على مجموعة من المكلفين،([1]) هذه المجموعة تعمل على نقل عبء هذه الضريبة إلى أشخاص آخرين وهؤلاء بدورهم ينقلون عبئها إلى مجموعة أخرى من المكلفين حتى ينتهي الأمر بانتشار عبئها بين أفراد المجتمع.

وقد دفع ذلك ببعض المفكرين إلى تشبيه الضريبة بحصاة رميت على سطح البحيرة فيؤدي ذلك إلى خلق دائرة وتعقبها دوائر أخرى وهكذا يؤثر المركز الذي رميت فيه على محيط البحيرة، كما ذهب البعض الآخر إلى تشبيه الضريبة بعملية صب كمية من الماء في إحدى القنوات المتصلة بمجموعة من القنوات، كما دفع البعض بتشبيه عملية انتشار الضريبة بالدورة الدموية، وبالتالي فإن الضريبة تتوزع في جميع النظام الاقتصادي عن طريق المعاملات الاقتصادية.

إن مبدأ انتشار الضريبة على جميع أفراد المجتمع في الواقع غير ممكن، وهذا بسبب تعدد أنواع الضرائب، إذ أن بعض الضرائب لا يمكن نشر عبئها، إذ في كثير من الأحيان تستقر على ممولها القانوني، ومثال على ذلك الضرائب على الدخل والثروة، اللتان لا يمكن نقل عبئها إلى المكلف الفعلي.

جـ- النظرية الحديثة

تعتمد هذه النظرية في تحليلها لعملية نقل العبء الضريبي على عنصر السعر([2])، إذ ترى هذه النظرية أن عملية النقل تتم عن طريق المعاملات التبادلية التي تحدث ما بين المكلف القانوني وأفراد المجتمع، وبالتالي فإن أسعار السلع والخدمات هي موضوع التبادل وبما أن السعر يتحدد بمستوى العرض والطلب وهذا وفق نظرية القيمة، فإن عملية نقل العبء الضريبي تحدث وسط التفاعل بين العرض والطلب هذا الأخير يتوقف على عوامل كثيرة أهمها مرونة السلع المتبادلة ودرجة المنافسة. ولتفسير هذه الظاهرة نفرض أن الدولة قامت بفرض ضريبة على نوع من السلعة فإن المكلف القانوني أو ما يسمى بالتاجر يحاول نقل عبئها بالكامل إلى المستهلك وذلك عن طريق رفع سعر السلعة بمقدار الضريبة المفروضة.

---

[1] عبد الكريم صادق بركات، حامد عبد المجيد دراز، مبادئ الاقتصاد العام. شباب الجامعة، الإسكندرية، 1983، ص 160.

[2] حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، مرجع سابق، ص 179.

لقد اعتمدت هذه النظرية في تفسير العبء الضريبي على نظرية القيمة في جميع فرضياتها فتجدها تركز تحليلها على الجانب الجزئي، ولقد أهملت هذه النظرية العوامل غير الاقتصادية التي لها دور في تحديد ونقل العبء الضريبي.

ثالثا: الآثار الاقتصادية للضرائب

بعد أن تعرفنا عن الظاهرة التي يثيرها فرض الضريبة والمتمثلة في نقل واستقرار العبء الضريبي وكذا النظريات المفسرة لهذا النقل، تتحدد دراستنا الآن في البحث عن أثر الضريبة على الكميات والمجمعات الكلية في الاقتصاد، وفيما يلي نتناول في ضوء هذا البحث تأثير الضرائب على الاستهلاك ومن ثم على الإنتاج وتوزيع الدخل والثروات وفي الأخير على الادخار والاستثمار.

أ – أثر الضريبة على الاستهلاك

وفقا للتحليل الكينزي يتحدد الاستهلاك بمستوى الدخل([1])، فإذ ما فرضت ضريبة أو رفع سعرهاعلى الدخل، يؤدي ذلك إلى نقص في الدخل المتاح(*) للأفراد وهذا بدوره يؤدي إلى نقص في الإنفاق الاستهلاكي، مما يؤدي إلى انخفاض مستوى الدخل الوطني وذلك على المستوى الكلي، أما على المستوى الجزئي فإن نقص الدخل الناتج عن ارتفاع الضريبة يؤدي بالمكلفين ذوي المداخيل المحدودة والمتوسطة إلى التضحية ببعض السلع والخدمات وخاصة الكمالية منها، وبالتالي يقل الطلب عليها وتنخفض أسعارها، إلا أن هذا التصور غير صحيح بصورة مطلقة إذ أن درجة مرونة الطلب على هذه السلع هي التي تحدد إمكانية تأثيرها بالضريبة، كما أن حجم الدخل يحدد ايضا درجة التأثر بالضريبة، فأصحاب المداخيل الكبيرة لا تتأثر كثيرا بالضريبة وبالتالي لا تقلل من استهلاك هذه الطبقات، وبالتالي فإن أثر الضريبة على الاستهلاك متوقف على سياسة الدولة في استخدام الموارد المالية([2]).

إذ أن نقص الاستهلاك الناتج عن نقص الدخل نتيجة ارتفاع سعر الضريبة المطبقة عليه يُرغم الدولة على زيادة الإنفاق وذلك للحفاظ على السير العادي

---

[1] سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، مرجع سابق، ص 219.

(*) أي الدخل القابل للتصرف فيه

[2] أنظر عادل حشيش، مصطفى رشدي، مقدمة في الاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة، مصر، 1994، ص 228.

للدورة الاقتصادية وبالتالي تزيل الأثر الانكماشي الذي تمارسه الضريبة على الاستهلاك ومن ثم على الدخل الوطني.

ب - أثر الضريبة على الإنتاج

يمكن أن يلاحظ أثر الضريبة على الإنتاج من وجهتين([1])، تتعلق الأولى بالحافز على الإنتاج وهناك تفسيران في هذا الخصوص، أهمهما للمدرسة الكلاسيكية والتفسير الثاني ينطلق من وضع الضرائب في المجتمعات المعاصرة (*) فالمدرسة الكلاسيكية ترى أن الضريبة تدفع بصاحب المشروع إلى زيادة الإنتاج، وفي الكثير من الأوقات تدفع بالعمال إلى بذل المزيد من الجهود لتعويض الاقتطاع الضريبي وذلك عن طريق الزيادة في أوقات العمل، وبالتالي يرى الكلاسيك أن فرض الضريبة يؤدي إلى زيادة الحافز على الإنتاج، إلا أن هذا التفسير محصور عند نوع معين من إنتاج السلع، فهناك سلع يؤدي فرض الضريبة عليها إلى إنقاص استهلاكها وهي السلع الغير ضرورية.

أما في حالة السلع الضرورية فإن زيادة الدخل يعود إلى تعويض الضريبة الذي دُفعت من طرف المكلف لضمان توفرها.

أما من وجهة النظر الأخرى فإن العبء الضريبي في ظل زيادة عدد الضرائب وأسعارها أصبح ثقيلا وبالتالي فلا يمكن تعويض الضريبة المدفوعة من طرف المكلف إذ لا يمكن تعويض هذا العبء، ويتعلق الشكل الثاني من تأثير الضريبة على الإنتاج بأنواع الضرائب، فقد تؤدي الضرائب المباشرة وخاصة الضريبة على الدخل إلى ارتفاع تكلفة الإنتاج، وفي هذا الصدد يمكن التمييز بين أشكال مختلفة للسوق، ففي سوق المنافسة الكاملة(**) يستطيع المنتج تعويض ما دفع من ضريبة عن طريق الزيادة في سعر البيع وبذلك تؤثر الضريبة على الربح إذ تنقص منه، أما في سوق الاحتكار فهذا يعود إلى إمكانية رفع سعر البيع بمقدار الضريبة وهذا يؤثر على الطلب، ويتعين على المنتج إجراء دراسة دقيقة لرفع سعر السلعة بمقدار الضريبة للوصول إلى التوازن دون التأثير على الإنتاج.

وخلاصة القول أن الضريبة تؤدي إلى انخفاض الإنتاج، فالضريبة تعتبر اقتطاع من القدرة الشرائية فهي تؤثر من جانبين: الأول على الحافز على الإنتاج والثاني على وسائل الإنتاج، غير أن هذا التأثير يختلف باختلاف أنواع

---

[1] محمد محمد النجار، الايردات في الاقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 142، 143.

(*) يتسابق معظم الدول إلى تطوير أنظمتها الضريبية، بحث تكون الضريبية أداة مشجعة للاستمارات المحلية والأجنبية، وتنشيط الصادرات من خلال مساعدة المنتجات المحلية في الصمود أمام السلع الأجنبية، عن طريق إعفاء الصادرات من كافة الضرائب والرسوم.

(**) في سوق المنافسة الكاملة يتحدد السعر بواسطة قوى السوق (الطلب ، العرض) و هذا لا يؤثر المنتج على السعر

الضرائب، فالضريبة المباشرة تعد ضرائب محايدة لا تؤثر على الإنتاج، أما الضرائب غير المباشرة فإنها تؤثر على الإنتاج فيؤدي إلى انخفاض حجم الإنتاج ويختلف الأثر باختلاف في مرونة السلع[1].

جـ - أثر الضريبة على إعادة توزيع المداخيل

قد تؤثر الضريبة على إعادة توزيع المداخيل بصورة غير عادلة([2])، وهذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة باعتبارها تمثل عبء ثقيلا بالنسبة للطبقات الفقيرة (*) أما بالنسبة للضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية باعتبارها تمس الدخل والثروة بصفة عامة، وبما أن المكلف يدفع الضريبة إلى الدولة، فإن هذه الأخيرة تلعب دورا هاما في إعادة توزيع هذه الإيرادات أو الحصيلة في صورة نفقات تحويلية، وبعبارة أخرى تحويل المداخيل من الطبقات الغنية إلى الطبقات الفقيرة،
بحيث تستفيد منها هذه الأخيرة في شكل إعانات وبالتالي يؤدي ذلك إلى إزالة التفاوت ما بين المداخيل.

د - أثر الضريبة على الادخار والاستثمار

يختلف أثر الضريبة على الادخار والاستثمار حسب نوع الضرائب([3])، فالنمط الأول من الضرائب يمارس أثرا كبيرا على الادخار ويمس مباشرة مصادر الادخار والذي تفرض على رأس المال وأرباح بعض الأنشطة، فتؤثر على الادخار والاستثمار فيها، ومن بينها الضرائب على الدخل والثروة، فالضرائب التصاعدية على الدخل تحد من الادخار وخاصة إذ مست الشرائح العالية والتي تخصص عادة للادخار، أما النمط الثاني من الضرائب والذي يؤدي إلى تشجيع الادخار بطريقة غير مباشرة لما يترتب عنها من أثر على الاستهلاك، فهي الضرائب غير المباشرة والتي تمس الإنفاق والاستهلاك والضرائب الجمركية، ولتشجيع الاستثمار والادخار وجب على المشرع الضريبي استخدام السعر التنازلي لتحديد مقدار الضريبة، وإعفاء الاستثمارات

---

(1) للمزيد من التفصيل حول أثر الضريبة على الإنتاج أنظر : بن الخوزي محمد، الاصلاحات الجبائية و انعكاساها الاقتصادية و المالية في الجزائر في الفترة 1992 – 1998، رسالة ماجستير مقدمة بمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998، ص 36.

2 حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد الحجازي، مبادئ الاقتصاد العام، مرجع سابق، ص 210.

(*) العدالة الاجتماعية هو مطلب شعبي قديم، إلا الآن هذا المطلب لا يزال حلم بالنسبة للكثير منا، ومن أهم شروط توفر العدالة الاجتماعية هو في توفير الصحة والتعليم، لكن من الملاحظ إن هذا المطلب مفقود وذلك لعدة أسباب، منها على سبيل المثال عدم توفير الرقابة الشعبية وهو مطلب رئيسي، وليس المقصود بالرقابة الشعبية هو مجلس الأمة فقط، وإنما بتطبيق مواد الدستور تطبيق كامل من دون تعليق أي مادة

3 ميرندا زغلول رزق، علم المالية العامة، مرجع سابق، ص 222، 223.

الجديدة من الضريبة لفترة معينة وهذا لرفع الادخار وبالتالي لتشجيع الاستثمار.

المبحث الثاني: التنظيم الفني للضريبة

الضريبة هي فريضة مالية تستوفيها الدولة وفقا لقواعد تشريعية بصورة إلزامية ونهائية وتفرض على المكلفين تبعا لمقدرتهم على الدفع ولغاية توفير الأموال اللازمة لتغطية نفقات الدولة ولتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية.
أستنادا إلى ذلك فإن المشرع الضريبي يحاول أن يجمع ما بين العدالة الضريبية وأهمية الحصيلة الضريبة وهذا ما يطلق عليه مشكلة التنظيم الفني للضريبة، والهدف منه التوفيق بين مصالح المكلف والخزينة على حد سواء، ونفهم من ذلك أن التنظيم الفني للضريبة هو تلك الإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة والتي تظهر من خلال تحديد وعاء الضريبة ومعدلاتها وكيفية تحصيلها، ونعالج هذا بالتطرق إلى العناصر التالية:

- وعاء الضريبة
- تحديد مقدار الضريبة
- تحصيل الضريبة
- الرقابة الجبائية
- المنازعات الجبائية

المطلب الأول: وعاء الضريبة

يعود للمشرع الضريبي تحديد المادة الخاضعة للضريبة وما دام أن الضريبة محددة بموجب القانون، فان تقدير المادة الخاضعة لا يتم بطريقة عشوائية ولا يجوز للمشرع الضريبي اختيار أية مادة ليشملها بالضريبة([1]) دون مراعاة الظروف الاجتماعية والاقتصادية للمكلف، لذلك فإن المشرع الضريبي يسعى إلى بناء نظام ضريبي متناسق كما أنه بهذا يقف المشرع الضريبي أمام ثلاث اختيارات:
إما النظر إلى الوضعية الشخصية للمكلف وهو الاختيار بين الضريبة الفعلية والضريبة الشخصية، أو النظر إلى الجانب الاقتصادي ويتمثل هذا الاختيار بين عدة أشكال من الضريبة "الضريبة على الدخل" أو "الضريبة على رأس المال" أو "الضريبة على الإنفاق"، كما يتعين على المشرع الضريبي النظر

[1] باهر محمد عتلم، سامي السيد، اقتصاديات المالية العامة، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1998، ص 159.

من الوجهة القانونية والاختيار بين تقنية الضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة ونعالج كل هذا بالتطرق إلى:

أولا: اختيار أساس فرض الضريبة

يكون الاختيار على أساس الضريبة التي تفرض على الأشخاص والضريبة التي تفرض على الأموال،[1] فالشخص[*] نفسه يعتبر مادة خاضعة للضريبة بحكم إقامته، كما تعتبر الأموال مادة خاضعة للضريبة، فالضريبة على الأشخاص تفرض على الأشخاص ذاتهم.
فقد عرفت دول عديدة ضريبة "جزية الرؤوس" كمورد رئيسي لإيرادات الدولة باعتبار هؤلاء الأشخاص مقيمين، بغض النظر عما كانوا يملكون أموالا أم لا.
إلا أن هذه الضريبة عرفت صعوبات عديدة وهذا من ناحية الربط والتحصيل والعدالة إذ أن هذه الضريبة تفرض دون النظر إلى المقدرة التكليفية للمكلف، ولهذه الأسباب وجب إلغاء هذه الضريبة وتعويضها بضريبة أخرى أكثر عدالة لتحقيق الهدف المزدوج في المجتمعات الحديثة، أولهما هو توزيع العبء الضريبي بطريقة عادلة، أما الثاني فهو السهولة التي تمتاز بها في تقدير المادة الخاضعة للضريبة، ومن هنا وجب عليها الانتقال من الضرائب على الأشخاص إلى الضرائب على الأموال، بعد أن أصبحت الأموال وعاء لفرض الضريبة، و قد عرفت المجتمعات الحديثة تطورات في هذا الصدد، وذلك في إعطاء الأولوية للدخل كوعاء لفرض الضريبة وهذا باعتباره معيار هام لقياس المقدرة التكليفية، إلا أن هذا الرأي واجه عدد من الصعوبات أهمها أن الدخل ليس كله نقدي إذ يوجد جزء منه عيني يصعب تقديره، ضف إلى ذلك صعوبة تقدير الدخل عند البعض من المكلفين بسبب عدم حيازتهم على سجلات ودفاتر محاسبية، ولأجل إعطاء أهمية لهذا الوعاء أدى ذلك إلى توسيع مفهوم الدخل بضمه إلى المداخيل المتحصل عليها من توظيف الثروة وأصبح الدخل في المجتمعات المعاصرة يعتبر قاعدة أما الثروة فهي استثناء.

---

[1] مجدي محمود شهاب، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية، بيروت، 1998، ص 171، 172.

[*] من البديهي أن الأشخاص هم الذين يلتزمون في النهاية بدفع الضريبة.

أ - الضرائب على الدخل

يعرف الدخل بأنه مبلغ من المال متحصل عليه من مصدر دائم وبصفة منتظمة[1] هذا التعريف العام للدخل، أما التعريف المستمد من القانون الضريبي فقد استند إلى هذا التعريف وأضاف إليه عناصر أخرى بحيث مدد المفهوم النقدي للدخل ليشمل القيم المنقولة، كذلك لم يركز عل المصدر الدائم للدخل فأدخل المداخيل العارضة إلى جانب المداخيل الدائمة.

وتعد الضرائب على الدخل أكثر الضرائب أهمية[2] لأنها تمس عنصرا يتميز بالتجدد والدورية، كما أن الدخل يشكل التعبير الأساسي عن المقدرة التكليفية للمكلف. ومن هنا يتعين النظر إلى الدخل صافيا أي بعد خصم التكاليف التي أنفقت في سبيل الحصول عليه، كما تستوجب الظروف الاجتماعية اعتبار جزء من الدخل معفى من الضريبة كحد أدنى ضروري للمعيشة ولاستمرار مصادر الدخل (العمل، رأس المال).

وتطبق الضريبة على الدخل بصورتين إما منفردة أو إجمالية، فالضريبة على الدخل منفردة (الضريبة النوعية على فروع الدخل) حيث تمس بعض المداخيل الخاصة، ويتطلب فرض ضريبة عليها (الأجور، مداخيل المهن الأخرى) ولهذا تطبق طرق تقدير مختلفة حسب طبيعة المادة الخاضعة للضريبة، وهكذا تفرض على كل نوع من أنواع الدخل ضريبة خاصة بها ومستقلة على الضرائب المطبقة على المداخيل الأخرى سواء في أسعارها أو في تحديد وعائها أو في إجراءات تصفيتها وتحصيلها،
كما قد تفرض ضريبة نوعية[*]على كل الإيرادات الناتجة من مصدر مختلط (العمل ورأس المال) وتكون مستقلة عن غيرها من الضرائب النوعية الأخرى.

---

1 باهر محمد عتلم، سامي السيد، المالية العامة، القاهرة، بدون سنة النشر، ص 345.

(2) باهر محمد عتلم ، سامي السيد ، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق ، ص 181.

(*) يعتمد نظام الضريبة النوعية على أساس التميز بين المداخيل وفقا لمصدرها، ثم إخضاع كل مصدر من مصادر الدخل إلى ضريبة نوعية مستقلة لها وعاء وسعر خاص بها

أما الضريبة على الدخل الإجمالي(*) تسمح باستخلاص الوضعية الإجمالية للمساهم، وبما أن الضريبة تهدف إلى توزيع الأعباء العامة حسب قدرات المساهم فإن الدخل الإجمالي يشكل العنصر الأنسب لبيان قدرات المساهمين، كما تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمساهم ونعلم أن كل طريقة من الطريقتين في فرض الضرائب على الدخل لها خصائصها، فأنصار الضريبة على الدخل الإجمالي يدافعون عنها على أساس أنها بسيطة وتعمل على تحقيق العدالة الضريبية للمكلفين، بينما أنصار الضرائب النوعية حسب فروع الدخل فإنهم يرون أن هذا النظام يسمح بالاختلاف في المعاملة الجبائية تبعا لمصدر الدخل كما أنه يحقق الملائمة بين متطلبات الخزينة ومراعاة الظروف الشخصية للمكلف.

ب- الضرائب على رأس المال

يقصد برأس المال من وجهة النظر الضريبية بأنه مجموع الأموال المادية والعينية القابلة للتقدير النقدي، والتي يملكها الشخص([1])، غير أنه يتعين أن نفرق بين الضريبة على رأس المال والضريبة على الثروة، فالأولى يقصد بها أن تفرض على رأس المال المنتج، بينما الثانية تخص كل ما يمتلكه الممولون من الأموال العقارية، إلا أن للمصطلح دلالة تميزه، بحيث يقصد بالضريبة على الثروة تلك الضريبة المتكررة على المداخيل المتراكمة، أما الضريبة على رأس المال هي التي تقتطع جزءا من رأس المال بصفة استثنائية وبمعدل مرتفع

وتفرض الضريبة على رأس المال عموما في ثلاث صور: إما تملك رأس المال، أو على الزيادة في قيمته وعلى انتقاله أو امتلاكه بطرق معينة.

جـ- الضرائب على الإنفاق

تمس الضرائب على الإنفاق المكلف عند استعماله لثروته من أجل الحصول على خدمات أو سلع،([2]) ذلك أن الفرد كلما ازدادت قدراته التكليفية كلما زادت نفقاته للحصول على سلع وخدمات، وتشمل الضرائب على الإنفاق

(*) يعتمد نظام الضريبة الموحدة على تجميع المداخيل الصافية للمكلف من كافة المصادر في وعاء واحد ثم فرض ضريبة تصاعدية على مجموع هذه المداخيل دون التميز بين طبيعة أو مصدر هذه المداخيل واتباع إجراءات موحدة في التحقيق والتحصيل ولذلك بعد استبعاد مبالغ معينة لمراعاة الظروف الشخصية للمكلف، وتتميز الضريبة الموحدة بمراعاتها للمقدرة التكليفية للمكلف بشكل أفضل من الضرائب النوعية،.

وتطبق الضريبة الموحدة على الدخل في العديد من دول العالم المتضمنة والنامية ومنها الجزائر سنة 1992 ومصر طبقتها بدءا من عام 1944 والأردن التي طبقتها لأول مرة في عام 1964.

[1] باهر محمد عتلم، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 119.

[2] امينة عز الدين عبد الله، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، 133.

الضريبة على الاستهلاك وعلى الإنتاج والتصدير والاستيراد، والملاحظ أن الضرائب على الإنفاق هي ضرائب غير مباشرة بحيث يدفعها المكلف مدمجة في سعر السلعة، وتشكل بعض هذه الضرائب مصدرا للحصيلة نظرا لأنها تشمل مختلف العمليات المتعلقة بالبيع وأشغال المقاولات والاستيراد والتصدير، وتقوم الضريبة على الإنفاق على أسلوبين:
الأسلوب الأول يؤدي إلى فرض الضريبة مرة واحدة عند إنتاجها وبمعدل مرتفع بحيث تدمج في سعر السلعة، والأسلوب الثاني يقود إلى فرض الضريبة عند كل مرحلة تكون فيها السلعة موضوعا للتبادل.(*)

ثانيا: اختيار مناسبة فرض الضريبة

نعنى باختيار مناسبة فرض الضريبة النقطة التي تسمح للإدارة بالتدخل عندها لإجبار الأفراد على دفع جزء من المادة التي اختيرت لفرض الضريبة، وعليه يمكن للدولة أن تفرض بمناسبتها الضرائب على الدخل ورأس المال.([1])
إذا اخترنا الدخل فالضريبة تفرض عند الحصول عليه وتتعدد بتعدد مصادر الدخل، وقد يكون هناك الجمع بينهما فتفرض ضرائب نوعية متعددة على فروع الدخل وضريبة عامة على الدخل.
فإذا فرضت على الدخل ضريبة عند إنفاقه أي عند شراء سلع وخدمات فإننا بصدد ضرائب تفرض في مناسبات وفي مراحل مختلفة التي تمر بها السلع والخدمات من المنتج إلى المستهلك، مهما كانت المناسبة التي تفرض فيها فإن شراء هذه السلع يكون هو مناسبة تحمل المستهلك في النهاية للضريبة

(*) الضريبة على القيمة المضافة: هي ضريبة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها، ويقوم بتحصيلها المكلفون المسجلون، وتفرض أيضا على قيمة الوردات من السلع والخدمات عند مرحلة الجمركة وتقوم بتحصيلها إدارة الجمارك.
وتفرض هذه الضريبة على كل الأشخاص المعنويين والطبيعيين الذين يقومون بتأدية الخدمات وتوريد السلع.
تعتبر الضريبة على القيمة المضافة بمثابة ضريبة على الاستهلاك بالدرجة الأولى، إذ تصيب السلع والخدمات بما فيها السلع المستوردة وتطبق هذه الضريبة في كل مرحلة من مراحل إنتاج السلع بنسبة معينة من قيمته، بحيث .... في كل مرحلة الضريبة المدفوعة في المرحلة التي سبقتها الأمر الذي يجعلها من الضرائب غير التراكمية كما هي الحال اليوم مع الضرائب العادية علىالمبيعات. إضافة إلى ذلك يمكن وصف مزايا هذه الضريبة بسهولة وفاعلية تحصيلها مما يساعد على انتعاش موارد الدولة. زيفضل الاقتصاديون الضريبةعلى الإنفاق مقارنة بالضريبة على الدخل لأن الأول لا تصيب الادخار مصدر الاستثمارات، كما أنه من الصعب ضبط الإنفاق الفردي والعائلي،بينما الضريبة على القيمة المضافة على التجارة الخارجية يمكن أن يكون معدوما إذ ألغيت النسبة الضريبية على السلع المصدرة، كما هو الحال في معظم الدول الأوروبية، ولذلك تسترد المؤسسات المصدرة من الدول الضريبة على القيمة المضافة التي دفعتها مما يؤمن ازدهار الصادرات، كما يمكن وضع نسبة ضريبية على الواردات تعادل تلك الموضوعة على السلع الوطنية، مع الإشارة أن احصائيات تفيد أن دخل الدول المعتمدة لهذه الضريبة أكثر استقرار من الضرائب الجمركية.

[1] عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 1992، ص 163.

المفروضة على إنفاق الدخل، إلا أنه قبل التعرض لهذه المناسبة يستوجب علينا أو نتطرق إلى الضرائب المباشرة وغير المباشرة وموقع الدخل ورأس المال من هذه التقسيمات.

أ – معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

لقد اقترح علماء المالية العامة مجموعة من المعايير لتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة وأهمها المعيار الإداري المعتمد في تقدير وطريقة تحصيل الضريبة، فالضريبة المباشرة([1]) تستقر على المكلف ولا يستطيع نقل عبئها، ويتم تحققها بشكل اسمي أي تحقق وتحصل بمقتضى جداول اسمية تسجل فيها سعر ومقدار الضريبة الواجب دفعها، وتفرض حين حصول المكلف على الدخل أو رأس المال ومنها الضريبة على الدخل والأرباح والضريبة على المبيعات العقارية والضريبة على عوائد رؤوس الأموال المتداولة.

وتعتبر ضرائب غير مباشرة الضرائب التي لم تحصل بهذه الطريقة ويرى البعض الآخر الأخذ بمعيار العبء الضريبي، فالضريبة غير مباشرة هي الضريبة التي يدفعها مكلف ثم ينقل عبؤها إلى شخص آخر وتفرض على واقعة معينة دون إمكان تحديد المكلف، كما أنها تفرض عند استعمال الثروة، ومنها:

(ضريبة الإنتاج – الضرائب الجمركية – ضرائب الاستهلاك) وقد طبقت في العديد من الدول النامية([*]) ضمن سياسة الإصلاح الاقتصادي.

وبالتالي يمكننا القول بأن التوجه الحديث في مجال الضرائب هو تخفيض الضرائب عل مصادر الدخل والتركيز على أوجه استخدامات الدخل من خلال الضريبة على القيمة المضافة أو الضريبة على المبيعات مع مراعاة مبدأ العدالة الضريبية مع زيادة الإعفاءات الشخصية والاجتماعية([**]) لذوي الدخل المحدود عند فرض ضريبة الدخل، وكذلك عن طريق إعفاء السلع الضرورية أو إخضاعها بسعر منخفض.

وهناك معيار آخر وهو معيار الثبات والاستقرار، إذ تعتبر الضريبة المباشرة ضريبة تفرض على مادة تتميز بالثبات كالضريبة على الثروة، وتوجد معايير

---

[1] عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 1992، ص 164.

(*) لقد طبقت في المغرب ضريبة القيمة المضافة منذ عام 1986 بموجب القانون رقم /85/ لعام 1985، كما طبقت مصر الضريبة على المبيعات باعتبارها أحد أشكال الضريبة على القيمة المضافة بموجب القانون رقم 11/لعام 1991 كما طبقت في الأردن بموجب القانون رقم 06/لعام 1994 والمعدل بموجب القانون رقم 15/لعام 1995

(**) لا توجد دولة في العالم لا تتضمن أنظمتها الضريبية إعفاءات الحد الأدنى للمعيشة ووجود بعض الإعفاءات للأعباء العائلية والظروف الاجتماعية كالدراسة والسكن والعلاج وغيرها

أخر من شأنها التميز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة وذلك على أساس المقدرة التكليفية للمكلف.

ب- موقع الدخل والثروة من تطبيق الاقتطاعات

لقد اعتبرت الضرائب على الدخل والثروة من الضرائب المباشرة والضرائب على الإنفاق والتداول من الضرائب غير المباشرة،([1]) وتهدف الضرائب غير المباشرة إلى تحمل عبء ضريبي إضافي على الدخل عند إنفاقه أو تداوله وهذا بعد إخضاع هذا الدخل والثروة إلى ضرائب مباشرة، وبالتالي فإن المشرع فرض الضرائب بأنواعها على الدخل والثروة، ونستنتج أن هذين العنصرين (الدخل والثروة) هما في النهاية المصدران اللذان يصيبهما الحدث الضريبي Le fait Fiscal و بالطرق المباشرة و غير المباشرة.

جـ - المناسبة الرئيسية لفرض الضريبة

إن الدخل والثروة يعتبران المصدرين اللذين يصيبهما الحدث الضريبي،([2]) إذ ما اختيرت الثروة بالمفهوم الضريبي، فالمناسبة تكون عند تقدير الأفراد لثروتهم، ولا يتم ذلك إلا عند انتقالها بين الأفراد كما هو الحال في البيع والشراء، أو في حالة الميراث، في هذه الحالة تخضع للضريبة عند انتقال الثروة بمناسبة الوفاة بما يسمي ضريبة التركات([*])، أما إذ اختير الدخل كأساس لفرض الضريبة فإنها تفرض بمناسبتين: أي عند الحصول على هذا الدخل وعند إنفاقه، فإذا كانت المناسبة هي الحصول على الدخل فإنه يخضع للضريبة بتعدد مصادره وتعرف بالضريبة النوعية أو الضريبة على الدخل الإجمالي أي مجموع المداخيل النوعية، أما إذا كانت المناسبة هي إنفاق هذا

---

[1] باهر محمد عتلم، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 111.

[2] عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، مرجع سابق، ص 165، 166.

([*]) ضريبة التركات فريضة مالية تفرضها الدولة بمناسبة انتقال الأموال إلى الورثة والمستحقين وانتقالها إليهم بسبب الوفاة، وقد تفرض هذه الضريبة بإحدى صورتين وقد تجمع بينهما
الصورة الأولى فهي أن تفرض الضريبة على مجموع قيمة الأموال التي يخلفها المتوفي غير مقسمة، وذلك قبل توزيعها على الورثة والمستحقين، والصورة الثانية بفرض الضريبة على صافي نصيب كل من الورثة والمستحقين بعد توزيعها عليهم وقسمتها بينهم.
ويكفي أن نشير إذ أردنا دراسة مقارنة إلى أن التشريع الفرنسي يفرض الضريبة على نصيب كل فرد أو وارث، ويفرضها التشريع الأنجليزي على مجموع التركة، وفي الولايات المتحدة الأمريكية تفرض الضريبة على مجموع التركة كما تفرض الضريبية على نصيب كل وارث، وفي الجزائر تفرض الضريبة على مجموع التركة
ومهما يكن من أمر فإن لكل صورة مزاياها وعيوبها، ومن أهم مزايا الضريبة على مجموع التركة أنها سهلة التطبيق وجبايتها، إلا أن الضريبة على نصيب كل وارث تكون أكثر عدالة في تحميل عبئها وتراعي ظروف الورثة الاجتماعية ودرجة قرابتهم للمورث

الدخل فهنا نحن بصدد ضرائب تفرض في مراحل مختلفة والتي تمر بها السلع الاستهلاكية، وقد سميت بالضريبة على الاستهلاك أو على المواد الأولية التي تدخل في عملية الإنتاج وتعرف بالضريبة على الإنتاج وقد تفرض على تاجر الجملة في صورة ضريبة على رقم الأعمال، أو على المستورد في شكل رسوم جمركية وتسمى بحقوق الدخول.
مهما كانت مناسبة فرض الضريبة فإنها تشكل عبء يتحمله المكلفون خلال مراحل انتقال السلع والخدمات، فالأسعار تحدد على أساس الضريبة التي تفرض على السلع بحيث تضاف الضريبة إلى أسعار شراء السلع والخدمات حتى تصل إلى المرحلة النهائية التي يشتري فيها المستهلك السلعة، وبهذا فإن الاستهلاك هو مناسبة لفرض الضريبة غير المباشرة.

ثالثا: تحديد المادة الخاضعة للضريبة

بعدما تطرقنا إلى مناسبة فرض الضريبة نحاول تحديد المادة الخاضعة للضريبة، وللوصول إلى هذه المادة وجب علينا المرور بعمليتين تتحدد من خلالهما المقدرة التكليفية للمكلف، وذلك من خلال التعرف على حدود المادة الخاضعة للضريبة، والخطوة الثانية تكمن في تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة.

أ- التحديد الكيفي للمادة الخاضعة للضريبة

إن الفكر الحديث ينادي بفرض الضريبة على الأموال وليس على الأشخاص، فالضريبة تفرض وفقا للمقدرة التكليفية للمكلف، فالضريبة حسب الفكر المالي الحديث تفرض على الثروة والدخل باعتبار أن هذان العنصران يعبران عن المقدرة التكليفية للمكلف، ولهذا ولتحديد هذه المقدرة وجب على المشرع الأخذ في الحسبان عدة عوامل أهمها.([1])
- المركز الاجتماعي والعائلي للمكلف مما يحتم إعفاء جزء من دخله لتلبية حاجاته الشخصية وهذا ما يسمى بحد الكفاف.(*)
- طبيعة وأهمية الثروة والدخل اللذان تفرض عليهما الضريبة مع خصم الأعباء والمصاريف الخاصة بالنشاط، ويجب التمييز بين الدخل الناتج عن العمل والدخل الناتج عن رأس المال ويتم ذلك بفرض سعر مختلف، لأن الاختلاف يكمن في المدة التي تلزم كل مصدر للحصول عليه.

---

[1] عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، مرجع سابق، ص 167.

(*) يتحدد حد الكفاف اجتماعيا ويختلف من مجتمع إلى آخر ومن وقت إلى آخر داخل المجتمع الواحد

إذ كان عامل من هذه العوامل يحقق درجة من الشخصية الضريبية لأن عدم إهمال هذه العوامل عند فرض الضريبة يؤدي إلى إعفاء جزء من المادة الخاضعة للضريبة رعاية لظروف المكلف، فكلما زادت شخصية الضريبة أصبح فرضها يرتكز على المقدرة التكليفية للمكلف وعلى العكس من ذلك، الضريبة العينية التي تعتمد على الأموال لفرضها، دون الأخذ في الحسبان المركز الشخصي للمكلف بها، وتتميز هذه الضريبة ببساطتها إلا أنها لا تراعي الظروف الشخصية للمكلف، وبالتالي يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة تحديدا كيفيا.

ب- التقدير الكمي للمادة الخاضعة للضريبة

تختلف طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة وهذا حسب درجة الدقة في التقدير وأهم هذه الطرق نوجزها في ما يلي([1]):

1- طريقة التقدير على أساس المظاهر الخارجية

تعتمد هذه الطريقة في التقدير الكمي للمادة الخاضعة للضريبة على أساس العلامات والمظاهر الخارجية والتي تعتبر عناصر هامة لثروة المكلف، وتتمثل هذه المظاهر في المحل التجاري والسكن الخاص وعدد السيارات التي يملكها المكلف، وتتميز هذه الطريقة بسهولة التطبيق إلا أنها تلقى بعض الصعوبات أهمها المضايقات التي يتلقاها عمال الضرائب خلال تأدية مهامهم، ومن هنا فإن النظم الضريبية لم تعد تطبق هذه الطريقة إلا في الأحوال الطارئة وهذا لاستحالة مراقبة مدى صحة تصريحات المكلفين

2- طريقة التقدير الجزافي

تعتمد هذه الطريقة في التقدير الكمي للمادة الخاضعة للضريبة جزافيا على أساس بعض المعطيات التي تراها الإدارة أنها عناصر هامة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، وتقترب طريقة التقدير الجزافي من طريقة المظاهر الخارجية إذ أنها لا تعتمد على الثروة أو الدخل الخاضع للضريبة إنما لها علاقة مباشرة بالمادة الخاضعة للضريبة نفسها مقدرة تقديرا جزافيا، إن عملية التقدير الجزافية تفتقر في بعض الأحيان إلى درجة الدقة إذ عادة ما تكون

[1] عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شيحة، مرجع سابق، ص، 212، 213.

عملية التقدير نسبية، وللمكلف الحق في الطعن فيما حدد من دخل وثروة إذا كانت أقل من القيمة التي قدرت له جزافيا.

3- طريقة التقدير المباشر

هذه الطريقة تعطي تقديرا للمادة الخاضعة للضريبة بأكثر موضوعية، تتم هذه العملية بطريقتين إما عن طريق إقرار أو تصريح المكلف أي التصريح المقدم إلى الإدارة أو بواسطة التقدير المباشر بواسطة الإدارة، فالطريقة الأولى يقوم بموجبها المكلف بتقديم تصريح عن ثروته ودخله وهذا يتوقف على نية وأمانة المكلف و للإدارة الحق في تعديله.
أو تقديم تصريح غير صحيح و للإدارة الحق في إعادة تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديرا موضوعيا.
أما الطريقة الثانية فهي في حالة عدم تقديم المكلف لتصريحه، ففي هذه الحالة تقوم الإدارة بتقديرها دون الاستعانة بالمظاهر الخارجية وتقديرها و للمكلف الحق في الطعن إذ كان التقدير مبالغ فيه
ولتحقيق العدالة الضريبية أدى ذلك إلى الاستغناء عن طريقة المظاهر الخارجية وإتباع طريقة التقدير المباشر وخاصة بواسطة تصريح المكلف، وتتوقف هذه الطريقة على إخلاص المكلف من ناحية وعلى كفاءة الإدارة في مراقبة هذا التصريح من ناحية أخرى، إلا أن هذه الطريقة لا تؤدي إلى انعدام التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: تحديد مقدار الضريبة

يقصد بتحديد سعر الضريبة تحديد مقدارها، ويمثل مبلغ الضريبة المقتطع من وعاء الضريبة، ويتمثل في نسبة مئوية تقتطع من وعاء الضريبة.
وهناك طريقتان لتحديد مقدار الضريبة،([1]) فالطريقة الأولى تعرف بالضريبة التوزيعية، فعند التصويت على الميزانية تقوم السلطات بتحديد قيمة الحصيلة الضريبية التي يتعين على ضريبة معينة توفيرها، ثم تقوم السلطات بتقسيم عبء هذه الضريبة على الأقاليم وهذا حسب السلم الهرمي للإدارة، فمثلا تقوم البلدية بتعيين ما يدفعه المقيمون في نطاقها إما بالتساوي أو تناسبيا وفق المقدرة التكليفية للأفراد.
أما الطريقة الثانية فتعرف بالطريقة القياسية حيث يقوم المشرع بتحديد سعرها إما بصورة نسبة مئوية من الوعاء الضريبي أو مبلغ معين يدفع من كل

[1] مجدي محمود شهاب، الاقتصاد المالي، مرجع سابق، ص 221.

شريحة من شرائح الوعاء الضريبي، لهذا فإن السلطة لا تستطيع تحديد الحصيلة إلا في صورة تقديرية، إذ أن الحصيلة تتغير بتغير قيمة الوعاء الضريبي.

ونستخلص أن الضريبة التوزيعية لا تراعي المقدرة التكليفية للأفراد، وبالتالي تخل بقاعدة العدالة الضريبية، أما الضريبة القياسية فإنها تحقق العدالة الضريبية وهذا بفرضها أسعار مئوية على كل الشرائح.

أولا: الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية

يقصد بالضريبة النسبية تلك النسبة المئوية الثابتة التي تفرضها على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بالتغير الذي يحصل في الوعاء،([1]) مثال على ذلك الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في التشريع الضريبي الجزائري حيث تطبق نسبة 30% على الأرباح المحققة من طرف الشركات، ولا تتغير هذه النسبة بتغير المادة الخاضعة للضريبة، وتزداد هذه الحصيلة بزيادة المادة الخاضعة للضريبة.
أما الضريبة التصاعدية فتفرض بأسعار مختلفة باختلاف المادة الخاضعة لها والعكس صحيح، وتزداد الحصيلة بنسبة أكبر مع زيادة قيمة الوعاء، ويقوم المشرع بتقسيم الوعاء إلى شرائح ويطبق سعر خاص بكل شريحة مع تطبيق أسعار تصاعدية.

ويفضل علماء المالية الضريبة التصاعدية باعتبارها تحقق العدالة على عكس الضريبة النسبية بما تتميز ببساطة وسهولة إلا أنها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف، فهي تعتبره عبء ثقيلا على أصحاب المداخيل المنخفضة و عبء خفيفا على أصحاب المداخيل الكبيرة، لهذه الاعتبارات أخذت التشريعات الجبائية الحديثة إلى الأخذ بالضريبة التصاعدية باعتبارها تراعي الظروف الشخصية للمكلف، ضف إلى ذلك تراعي العدالة الضريبية وهي وسيلة لتقليل التفاوت ما بين المداخيل.

---

1 باهر محمد عتلم، سامي السيد، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق ص 214، 215.

ثانيا: أساليب التصاعد الفنية

لتحقيق الضريبة التصاعدية يمكن التمييز بين أربعة أشكال للتصاعد وهي([1]):

أ- التصاعد الإجمالي

وفقا لهذا الشكل تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى مجموعات (طبقات) ويفرض على كل مجموعة سعر والذي يرتفع مع تصاعد المجموعات أو يزداد بارتفاع الدخل، ومن ثم يكون السعر تناسبيا بالنسبة لكل مجموعة من هذه المجموعات والمثال التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم-01- أسلوب التصاعد الإجمالي

الفئة	طول فئة الدخل السنوي	سعر الضريبة
الأولى	0- 100	معفاة
الثانية	101-300	%2
الثالثة	301- 500	%3
الرابعة	501 - 1000	%4
الخامسة	1001 - 3000	%5
السادسة	3001 - 5000	%7
السابعة	أكثر من 5000	%9

المصدر: من إعداد الطالب

ولتحديد الضريبة الواجب دفعها علينا تحديد الفئة التي ينتمي إليها المكلف ثم نطبق عليه السعر المقابل، فإذ كان صافي الدخل هو 900 د مثلا فإنه يقع في الفئة الرابعة وبالتالي نطبق عليه سعر 4%، وهذا النوع من التصاعد لا يحدد الحد الأعلى للمجموعة الأخيرة من المداخيل حتى لا تفرض سعر 100 %من المادة الخاضعة للضريبة، ويترتب على ذلك أخذ كل الدخل المحصل عليه، إلا أن هذه الطريقة تثير بعض المشاكل حتى لا يعامل المكلفون أصحاب المستويات المختلفة من الدخل معاملة ضريبية واحدة أي أنه يتعرض

[1] عبد الكريم صادق بركات، حامد المجيد دراز، مبادئ الاقتصاد العام، ص ص 118، 119.

المكلف بسعر أعلى بمجرد دخوله في المجموعة الثالثة، ويطبق عليه سعر 3 % ويكون مقدار الضريبة هو 500د×3%=15د.
أما إذا زاد الدخل إلى 510د فإنه يقع في المجموعة الرابعة ويطبق عليه سعر 4 % ويكون مقدار الضريبة 510د×4 %=20,4د. ولتفادي هذه الظاهرة نلجأ إلى شكل آخر من التصاعد وهو ما يعرف بالتصاعد بالشرائح.

ب- التصاعد بالشرائح

في هذه الحالة يقسم الدخل إلى عدة شرائح ويفرض على كل شريحة سعر معين، ويرتفع السعر بارتفاع الشرائح إلى أعلى، وفي هذه الحالة لا ينظر إلى الدخل الإجمالي بل يقسم الدخل إلى شرائح وكل شريحة تعامل معاملة خاصة، وفي النهاية يخضع الدخل لعدة أسعار وفقا لما يحتويه من شرائح و فما يلي مثال على ذلك:

الجدول رقم -2- أسلوب التصاعد بالشرائح

الشريحة	مدى الشريحة بالدينار	السعر المطبق
الأولى	أقل من 100	معفاة
الثانية	101- 200	%2
الثالثة	201- 500	%3
الرابعة	501 - 1000	%5
الخامسة	1001 - 2000	%7
السادسة	2001 - 7000	%10
السابعة	أكثر من 7000	%20

المصدر: من إعداد الطالب

في هذا النوع من التصاعد يتعين كما هو الحال في التصاعد الإجمالي ألا يصل السعر إلى 100 % بالنسبة للشريحة الأخيرة
فإن كان الدخل السنوي للمكلف 1200د تحسب الضريبة على النحو التالي:
100د معفاة من الضريبة.

100د تقع في الشريحة الثانية يدفع عنها ضريبة مقدارها 100د x 2 % = 2د
300 د تقع في الشريحة الثالثة يدفع عنها ضريبة مقدارها 300 × 3 %= 9د
500 د تقع في الشريحة الرابعة يدفع عنها ضريبة مقدارها 500×5 %= 25د
200 د تقع في الشريحة الخامسة يدفع عنها ضريبة مقدارها 200 × 7%=14د.
وتكون مجموع الضرائب المدفوعة = 2 + 9 + 25 + 14=50 د
والملاحظ هنا أن سعر الضريبة يرتفع كلما زادت الشرائح حيث أن المداخيل المنخفضة تخضع في مجموعها لسعر أقل نظرا لكونها تقع في الشرائح الأولى، على العكس بالنسبة للمداخيل المرتفعة والتي تخضع لسعر مرتفع لكونها تقع في عدد كبير من الشرائح، وتمتاز هذه الطريقة أنها لا تضر المكلف لأن أصحاب الشرائح الأولى يخضعون لسعر منخفض وعلى العكس بالنسبة لذوي المداخيل المرتفعة، مما يؤثر على تراكم رأس المال الأمر الذي يستدعي البحث عن شكل آخر محقق لتصاعدية الضريبة، ويتم ذلك بفرض الضريبة عن طريق السعر التنازلي.

جـ- التصاعد عن طريق السعر التنازلي

هذا الأسلوب يهدف إلى فرض سعر تصاعدي،[1] حيث يبدأ بسعر يمثل الحد الأقصى الذي يفرض على المداخيل المرتفعة ثم ينخفض السعر كلما نزلنا في سلم المداخيل، وتهدف هذه الطريقة إلى البحث عن المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف، كما أن هذه الطريقة تختلف عن الطريقتين السابقتين فيما يتعلق بهدف النظام الضريبي، فإن كان يهدف إلى الحد من تراكم الأموال والثروات فإن الطريقة المثلى هي تحديد السعر التصاعدي للضريبة، فإن كان الهدف العكس من ذلك ففي هذه الحالة الطريقة المثلى هي تصاعدية الضريبة عن طريق السعر التنازلي.

د- التنازل عن طريق الإعفاء

هذا الأسلوب يتم بفرض سعر واحد للضريبة[2] على أن يتغير مقدار المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الإعفاء، في حالة الإعفاء يتم تخفيض المادة

[1] محمد محمد النجار، الايرادات في الاقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 84، 85.

[2] نفس المرجع أعلاه، ص 85.

الخاضعة للضريبة ومثال ذلك إعفاء جزء من الدخل يضمن تغطية ما يسمى بالحد الأدنى للمعيشة SMIG ومثل هذا الإعفاء أصبح مطبقا في نطاق واسع إلا أنه يختلف من بلد إلى آخر وفي الفترة الزمنية الواحدة وحتى في البلد الواحد وفقا للاحتياجات المادية للدولة.

المطلب الثالث: تحصيل الضريبة

إن تحصيل الضريبة يكمن في الكيفية التي يتم بها دفع الضريبة وهذا بعد تحديد مقدارها و ذلك في الوقت المناسب والزمن الذي تحدده الإدارة، وهذه الخطوة تعتبر المحطة الأخيرة للضريبة ولكل الخطوات السابقة، لذا نتناول كيفية دفع الضريبة من ناحية وقت دفع هذه الضريبة.

أولا: كيفية دفع الضريبة

الأمر المتفق عليه سابقا أن دفع الضريبة يكون نقدا وهذا ما تطرقنا إليه في تعريف الضريبة وهذا لا يعني أن الضريبة تسدد حتما عن طريق النقود المعدنية أو الورقية إذ تسدد أيضا بوسائل الدفع الأخرى([1]) و التي تمثل جزء من التيارات النقدية، بالإضافة إلى هذين النوعين من وسائل الدفع يمكن التسديد أيضا بالشيكات البنكية أو الحوالات البريدية وهذا حسب تفضيلات كل نظام ضريبي.
ويكون استحقاق الضريبة وارد عند حدوث الواقعة المنشئة للضريبة، حيث يتخذها النظام الضريبي مناسبة لدفعها وهذا الأمر متحقق في بعض الرسوم غير المباشرة كالرسوم الجمركية والضرائب على الاستهلاك إلى غير ذلك، وقد يكون الاستحقاق غير مرتبط بالضرورة مع حدوث الواقعة المنشئة لها، وذلك في حالة ما إذ تعين مرور فترة بين القيام بما يلتزم لتحديد وعاء الضريبة ومقدارها وبين تحصيل الضريبة، وهو ما يحدث بالنسبة للضرائب المباشرة وبعض أنواع الضرائب غير المباشرة.

ثانيا: وقت تحصيل الضريبة

من أجل قيام الدولة بتغطية نفقاتها يستلزم ذلك توفير كميات من الإيرادات المالية، وإذا كانت الضرائب غير المباشرة تتوزع على مدار السنة فإن الأمر يختلف بالنسبة للضرائب المباشرة، حيث أن عملية تحصيلها مسبوقة بعملية

[1] محمد محمد النجار، الايرادات في اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 87.

تقدير المادة الخاضعة للضريبة وما يصحبها من تصريحات وكذا عملية مراجعة هذه التصريحات لتحديد المادة الخاضعة للضريبة.
وقد تحصل اضطرابات في الحصيلة نتيجة عدم التوزيع غير المتكافئ عند تحصيل الضريبة، بهذا يتوجب وقت تحصيل الضريبة على النحو الذي يمكن من تفادي كل التقلبات في الإيرادات وهذا لضمان التوازن بين الإيرادات والنفقات على مدار السنة، غير أن هذا لا يمثل الاعتبار الوحيد الذي يجب أخذه في الحسبان عند تحديد وقت تحصيل الضريبة إذ يجب مراعاة تحصيل الضريبة في الأوقات الأكثر مناسبة بالنسبة للمكلف.

ثالثا: طرق تحصيل الضريبة

يتم تحصيل الضريبة بطرق مختلفة أهمها([1]):

- يلتزم المكلف بدفع الضريبة إلى الدولة من تلقاء نفسه وتسمى هذه الطريقة بطريقة التوريد المباشر أي أن المكلف يدفع الضريبة المستحقة عليه دون مطالبة الإدارة بحقوقها.
- قد يتم دفع الضريبة عن طريق شخص آخر غير مكلف بها،(*) هذه الطريقة تخص الضرائب غير المباشرة، وتتمثل في تكليف شخص (المكلف القانوني) من طرف المشرع بدفع الضريبة المقتطعة من المنبع إلى الخزينة العمومية وتخص الضرائب على الدخل وتسمى بطريقة الاقتطاع من المصدر وبهذه الطريقة يقوم رب العمل بدفع الضريبة بعد خصمها من رواتب المستخدمين قبل توزيعها، بحيث يحصل المكلف

---

[1] سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، مرجع سابق، ص 210، 211.

(*) هناك ضرائب قابلة لنقل عبئها إلى الغير وعكسها عليه وأخرى غير قابلة لذلك

- الضرائب القابلة لعكسها على الغير تفرض أولا على "حامل الضريبة" وسيط يقوم بدوره بتحميلها لحامل آخر، فهي بطبيعتها ضرائب غير مباشرة، وهذه عادة هي الضرائب والرسوم المفروضة على قطاع الأعمال، الذي يستطيع إضافتها إلى تكلفة الإنتاج، وبالتالي فإن المستهلك النهائي يستحملها "حامل الضريبة النهائي" وتشمل هذه الرسوم مثلا، الرسوم الجمركية، ضريبة المبيعات، ضريبة التبغ، ضريبة الكحول.
- الضرائب غير قابلة لعكسها على الغير يتحملها المكلف من دخله الشخصي مثل ضرائب الأرباح المقطوعة والأرباح الحقيقية، الرسوم العقارية، ضريبة التركات، ضريبة التصرفات العقارية، رسوم السيارات الشخصية.

التقسيم المذكور ليس ثابتا تماما، وقد صنفنا الضرائب والرسوم بحسب طابعها الغالب، إذ يختلف وضع الضريبة والرسم غير أنها تفرض على نشاط تجاري صغير أو كبير أم تفرض على الأشخاص كمستهلكين نهائيين مثلا رسوم سيارات الشركات يتم تحميلها للتكاليف وبالتالي ينقل عبئها للغير، بينما رسم السيارة الشخصية لا يتم عكسه على أحد.
مسألة عكس الضرائب لا تخضع تماما لإدارة حاملها "الوسيط" من قطاع الأعمال، فبعضها يفرض على نتيجة العمل بعد إنتهائه، مثل ضريبة الأرباح، كما لا يستطيع رب العمل الصغير أو الكبير تحديد سعر البيع بإرادته، أي أن يحسب التكاليف مهما كانت ثم يضيف أرباح عليها فالسعر تحدده السوق.

الفعلي دخله صافي من الضرائب أي أن تحصيل الضريبة هنا يتم قبل توزيع الأجور، كذلك في الضرائب غير المباشرة فالمنتج أو التاجر يجمع هذه الضريبة من المستهلك عن طريق فواتير البيع ويقوم المكلف بهذه العملية بنفسه حيث يقوم بتوريد هذه الضريبة إلى الخزينة العمومية، ولضمان حصول الدولة على مستحقاتها وجب عليها فرض سلطتها وتتلخص في([1]):

- حق امتياز الدين الضريبي(LA DETTE FISCALE) على معظم الديون الأخرى حيث يستوفي دين الضريبة قبل الديون الأخرى.
- تقرير الحجز الإداري على أموال المكلف الذي يمتنع عن دفع الحقوق المستحقة عليه والحجز هذا يكمن في الحجز التحفظي أي أنه لا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو مدير الضرائب.
- حق الإطلاع على الوثائق والدفاتر المحاسبية للمكلفين من طرف موظفي الضرائب من أجل تمكينهم تحديد مقدار الضريبة، كما وضع المشرع جملة من العقوبات التي تعرقل استخدام هذه الحقوق سواء بالامتناع أو التهرب قبل انقضاء مدة التقادم الذي يسقط بعدها حق الدولة.
- تطبيق قاعدة "الدفع ثم الاسترداد" وهي قاعدة في التشريع الضريبي، يقوم المكلف بدفع الضريبة إلى الخزينة وله الحق في الطعن في فرضها حتى يستردها والهدف من ذلك مراعاة مصلحة الخزينة العمومية.

المطلب الرابع: الرقابة الجبائية

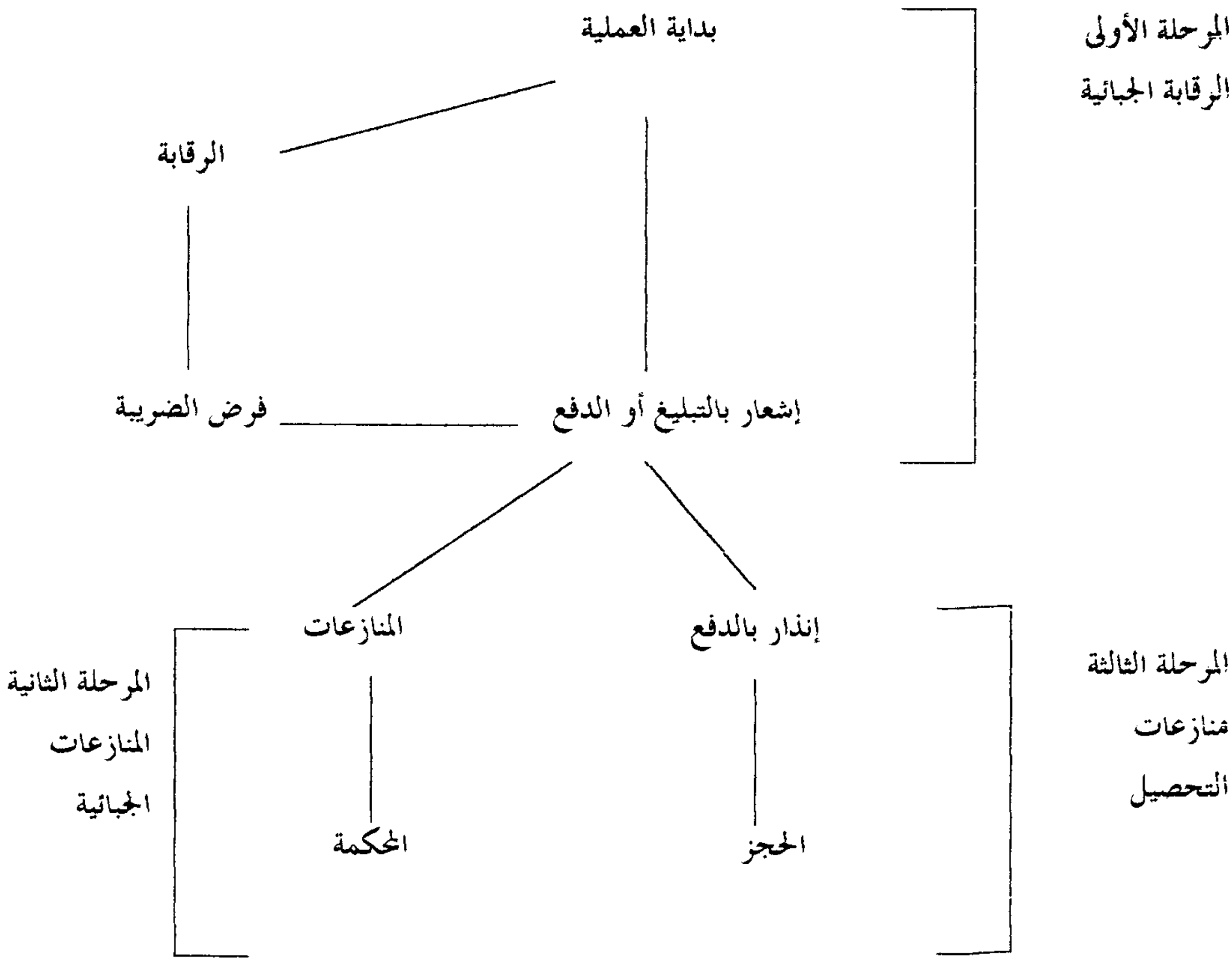
إن النظام الجبائي المعمول به في كل الدول هو نظام يعتمد على تصريح المكلفين([2])، ومعظم عمليات الإخضاع الجبائي تعتمد على فحص تصريحات المكلفين المقدمة إلى مصلحة الضرائب سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو غير المباشرة، وللإدارة الحق في فحص هذه التصريحات وذلك حتى يتسنى لها تصحيح الأخطاء، أو محاولات التهرب التي يرتكبها المكلفين عند إعدادهم لهذه التصريحات عن رقم أعمالهم، ولفهم وتفسير هذه العملية يستدعي علينا الاستعانة بالشكل التالي:

---

[1] سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، مرجع سابق، ص 212

[2] GAULIAUME BLIN, PIERRE BLIN. DROIT FISCAL, LIBRAIRIE UNIBRET, PARIS, 2000-2001, P349.

الشكل رقم -01- طريقة المراقبة الجبائية



مراحل الرقابة الجبائية

المصدر: من إعداد الطالب
بالاعتماد على القوانين الضريبية

إن هدف هذه العملية هو معرفة طرق المراقبة الجبائية وأشكالها وفيما يلي قواعد الرقابة([1]).

- كل مراقبة جبائية للمكلفين تستمد قاعدتها من القانون الجبائي.
- كل التصريحات تعتبر صحيحة في نظر الإدارة الجبائية وعليها إثبات العكس.

أولا: قاعدة التقادم

إن الإدارة الضريبية تعمل على توفير عدة وسائل للرقابة الجبائية وأغلب هذه الوسائل محددة بفترات زمنية، ونقصد بقاعدة التقادم بالفترة التي تسمح للإدارة الضريبية بالتدخل لمراقبة تصريحات المكلفين واستغلال المعلومات المتحصل عليها في إخضاع المكلفين، وتعتبر هذه المدة كضمان هام للمكلفين، ففي النظام الجبائي الجزائري تقتصر على أربع سنوات وللإدارة الضريبية الحق في مراقبة تصريحات المكلفين حتى السنة الرابعة التي تلي سنة الإخضاع، وهذه المدة متعامل بها سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو غير المباشرة، فمثلا التصريحات الضريبية لسنة 1997 فإن أجل إعادة تقدير الضريبة المتعلقة بها هي 31 ديسمبر 2001 بعد هذه المدة لا يجوز للإدارة فحصها ومطالبة المكلفين بالرسوم الضرائب المستحقة حتى وإن وصل الأمر إلى المنازعات والمحاكم.

ثانيا: وسائل الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية تسمح للإدارة بمراقبة بعض أصناف المداخيل (المداخيل الصناعية والتجارية، المداخيل غير التجارية، المداخيل الفلاحية) سواء تعلق الأمر بنظام التصريح الحقيقي أو الجزافي وكذلك النواتج المصرح بها والخاضعة للرسوم على رقم الأعمال.
إن الفحص المتعارض والدقيق لمجمل الوضعية الجبائية هو الوسيلة الوحيدة التي تسمح للإدارة بضمان التصريحات الضريبية ولتأكد من ذلك تعتمد الإدارة على جملة من وسائل الرقابة أهمها([2]):

---

[1] حسن محمد كمال، الضرائب على الدخل، دار الجيل للطباعة، مصر، 1983، ص 236.

[2] PHILIPPE COLIN ET AUTRES, FISCALITE ET ENTREPRISE, EDITION VUIBERT, PARIS, 1994. P 322, 323.

أ- الحق في طلب المعلومات

يكمن هذا الحق في:

- طلب توضيح بعض النقاط والحسابات المسجلة في التصريحات المقدمة من طرف المكلفين فعلى سبيل المثال مشاكل في قراءة بعض الأرقام أو معاينة أخطاء في نقل الأرقام، وعلى المكلفين توضيح هذا النوع من المشاكل.
- طلب تبريرات حول بعض الأعباء المبالغ فيها ومطالبة المكلف توفير هذه المبررات، فعلى سبيل المثال الأعباء العائلية إذ تعلق الأمر بالدخل الإجمالي لأن هذه الأعباء عادة ما تخصم من الأرباح.

وكذا بعض الأعباء التي يسمح القانون الجبائي بخصمها الجزئي من الربح الخاضع للضريبة.

كل هذه النقاط فإن للإدارة الحق بمطالبة المكلف بتوفير جميع المبررات في مطبوعة ترسل إلى المكلف وعلى هذا الأخير تبرير ذلك في الآجال المنصوص عليها في القانون الجبائي، وفي حالة عدم استجابة المكلف فإن للإدارة الحق في إخضاعه تلقائيا.

ب- الحق في الإطلاع

هذا الحق يعطي للإدارة إمكانية الحصول على معلومات حول نشاط المكلفين، وهذا من جميع الهيئات التي يمكن للمكلف التعامل معها على سبيل المثال، وتتمثل في المؤسسات الاقتصادية والإدارية الحكومية والبنوك الخاصة والعامة، ويكمن هذا الحق خصوصا في طلب معلومات حول حجم المعلومات المسجلة بين المكلف وهذه الهيئات كما يسمح هذا الحق للإدارة متابعة نشاط المكلفين بصفة عادية وحقيقية، وتتمثل هذه المعلومات المتحصل عليها في قيمة المشتريات والمبيعات والرصيد البنكي للمكلف.

جـ- الحق في المراقبة

للإدارة الضريبية الحق في مراقبة تصريحات المكلفين، هذه المراقبة تخضع لقوانين وشروط محددة حسب القانون الجبائي والتي تضمن حقوق المكلفين من جهة وحقوق الخزينة من جهة أخرى، وكل مراقبة جبائية لا تخضع لهذه الشروط تعتبر باطلة وبالتالي تجر معها بطلان التسوية المقترحة من طرف إدارة الضرائب ويخضع المكلف خلال عملية الرقابة إلى ثلاث إجراءات[1] وهي:

---

[1]GAULLAUME BLIN, PIERRE BLIN, DROIT FISCAL, OPCIT, P 354.

- مراقبة وفحص محاسبة المكلفين .
- مراقبة الوضعية الجبائية الشخصية للمكلف.
- المراقبة الوضعية الجبائية للمكلف.

د- الحق في المعاينة والحجز

تسمح عملية المراقبة لمفتشي الضرائب من الحصول على العناصر التي من شأنها تحديد المادة الخاضعة للضريبة في مكان النشاط، حيث تسمح هذه العملية بمعاينة مكان مزاولة النشاط وكذا حجم النشاط وشروط ممارسة النشاط، ومقارنة التصريحات المقدمة للإدارة والنشاط الممارس، كما تسمح بالحصول على المعلومات الجبائية التي تعتمد الإدارة عليها في إجراء التسوية جبائية، في حالة عدم توافق النشاط مع التصريحات المقدمة، كما يمكن لإدارة الضرائب الحجز على ممتلكات المكلفين في حالة وجود أمر قضائي بذلك، ويخضع هذا الحجز إلى شروط وهذا لحماية الحقوق الأساسية للمكلفين (الحرية الشخصية، حق الملكية) وتلجأ الإدارة إلى إجراء الحجز على ممتلكات المكلف في حالة فشل المكلف في جميع الإجراءات الأخرى والمتمثلة في المنازعات والقضاء.

ثالثا: طرق التسوية الجبائية

تعتمد الإدارة الضريبية في مراقبة تصريحات المكلفين على ثلاث طرق للتسوية([1]) وهي:

أ- المراقبة الوصفية للوضعية الجبائية

تعتمد هذه الطريقة على فحص تصريحات المكلفين ولا تستدعي أي إجراء إداري يذكر، وتكمن هذه العملية في إجراء تقارب ما بين المبالغ المصرح بها والمعلومات الجبائية المتوفرة لدى الإدارة، مثال على ذلك الاشتراكات في الضمان الاجتماعي والتي تعتبر معلومة جبائية بحوزة الإدارة وما صرح به المكلف في تصريحه المقدم للإدارة، وفي حالة وجود فرق ما بين ما قدمه المكلف للإدارة والمعطيات المتوفرة لدى هذه الأخيرة فإنها تلجأ إلى طلب توضيح حول النقاط المتعارض عليها، إذ لم يقدم المكلف إلى الإدارة التبريرات فإنها تلجأ إلى إجراء التسوية أو الطريقة الثانية والمتمثلة في فحص ومراقبة محاسبة المكلف.

---

[1] GAULLAUME BLIN, PIERRE BLIN, DROIT FISCAL OPCIT, P 354, 355.

ب- مراقبة محاسبة المكلف

بعد فشل المكلف في توضيح النقاط المتعارض عليها مع الإدارة فإن هذه الأخيرة تلجأ إلى مراقبة محاسبة المكلف، وتتم هذه العملية في مقر المؤسسة وتخص المؤسسات التي تخضع لنظام التقدير الحقيقي والتي تمتلك محاسبة منتظمة حسب مفهوم القانون التجاري، وتقتصر هذه العملية في إجراء تقارب بين العناصر المصرح بها في الميزانية الجبائية والمعطيات المادية المتوفرة لدى المكلف (الفواتير).

و يلعب حجم المؤسسة دورا أساسيا في اختيار المؤسسات التي تخضع للرقابة، كما تخضع هذه المراقبة إلى احترام شروط سريانها، والهدف منه إعلام المكلف وتحفظ له حقوقه وتتمثل هذه الشروط في([1]):

1- الإشعار بالمراقبة

يقوم المراقب المكلف بالمراقبة بإرسال إشعار بالمراقبة إلى المكلف وهذا لإعلام المكلف مع إشعار بالاستلام، وهذا الإجراء يعطي للمكلف إمكانية حضور المجلس وذلك في وجود المحاسب المكلف، ويحدد هذا الإشعار السنوات والضرائب التي هي قيد المراقبة، ويمكن الإشارة هنا إلى معاينة وجود الوثائق المحاسبية بالإضافة إلى العناصر المادية المتمثلة في الفواتير وذلك في عين المكان، وتبدأ هذه المراقبة في الفحص بعد نفاذ المدة التي تمنح إلى المكلف بتوفير هذه الوثائق.

2- مكان إجراء المراقبة

في غالب الأحوال، تجرى عملية المراقبة في مقر المؤسسة المعنية وذلك إذ تعلق الأمر بمؤسسة من الحجم الكبير، ويمكن لمراقب الضرائب إحضار الوثائق المحاسبية إلى مقر إدارة الضرائب إذ تعلق الأمر بمؤسسة صغيرة الحجم وذلك في غياب وجود مكان لإجراء هذه المراقبة، وتتم هذه العملية مع منح الإدارة للمكلف شهادة إبراء الذمة تدون فيها كل الوثائق التي سلمت إلى الإدارة لأجل الفحص.

وكما ذكرنا سابقا فإن قاعدة التقادم في التشريع الضريبي الجزائري هي أربعة سنوات وفي حالة إنهاء عملية المراقبة للسنوات المذكورة لا يمكن للإدارة التراجع بعد ذلك فيما يخص عملية الإخضاع[2] لهذا المبدأ الجد هام لأن عدم

---

[1] EMMENUEL DISLE, JACQUES SARAF, DROIT FISCAL, EDITION SA CONDE: France,2001, P 389, 390.

(2) LE CONTROLE ET LE CONTENTIEUX FISCAUX, SYMPOSIUME NATIONAL DE PROSPECO-CONSEIL, CLUB DES PINS, 2000. P9.

احترام هذا الإجراء أو القاعدة فإن كل العملية تعتبر باطلة في نظر القانون
- Vice de Forme -

جـ- مراقبة الوضعية الجبائية الشخصية للمكلف

هذا الإجراء يشمل الأشخاص الطبيعيين وذلك بالنظر إلى الضريبة على الدخل، ويمكن تلخيصها في مراقبة العلاقة ما بين المداخيل المصرح بها من جهة وأملاك المكلف من جهة أخرى وكذا المستوى الاجتماعي للمكلف، وتقتصر هذه العملية على تدوين ميزانية تدون فيها إيرادات المكلف (المداخيل) ونفقات المكلف (الإنفاق، تسديد القروض)، وفي حالة ما إذا كانت النفقات أكثر من الإيرادات فإن المراقب يقوم بإرسال طلب إلى المكلف لتبرير هذه النفقات، وتخضع هذه العملية إلى إجراء شديد كما في حالة مراقبة محاسبية المكلفين، ويمكن للمكلف حضور المجلس وهذا لإجراء حوار معه وهذا في مقر إدارة الضرائب.

المطلب الخامس: المنازعات الجبائية

يكمن الهدف من دراسة المنازعات الجبائية في معرفة أساليب الطعن التي يلجأ إليه المكلف لمطالبة الإدارة في إعادة النظر في الضرائب المدين بها، بعد خضوع المكلف لعملية المراقبة من طرف الإدارة الضريبية، ويلجأ هذا الأخير إلى الطعن فيما خضع له من ضرائب وذلك ابتداء من تاريخ استلامه للإشعار بالدفع، وقد تشمل المنازعات مع الإدارة الضريبية نفسها أو بما يسمى بمنازعات وعاء الضريبة أو في آجال الدفع أو بما يطلق عليه منازعات التحصيل، وفيما يلي تفسير لكلا العمليتين:

أولا: منازعات الوعاء

يشمل هذا النوع من المنازعات الطعون الإدارية والقضائية المقدمة إلى الإدارة([1])، حيث يطعن المكلف في الضريبة نفسها وكذلك طعون التلطيف، ففي هذه الحالة فإن المكلف لا يتعارض مع الإدارة حول الضريبة المدين بها بل يطعن من أجل الحصول على تخفيض للضريبة.
ولتفسير هذين النوعين من المنازعات نستعين بالنموذج الضريبي الجزائري بشكل مختصر و هو كما يلي([2]):

[1] GAUIILLAUME BLIN, PIERRE BLIN, DROIT FISCAL, OPCIT, P 362.
[2] EMMANUEL DISLE, JACQUES SARAF, DROIT FISCAL, OPCIT, P 603

أ- الطعون الإدارية والقضائية

يبدأ هذا النوع من الطعون بمرحلة أولية وهي المرحلة الإدارية قبل دخول المكلف في القضاء مع الإدارة، في المرحلة الأولى يبدأ المكلف بإيداع الطعن لدى مديرية الضرائب أو المصلحة التي أصدرت الإشعار بالدفع، ويشمل هذا الطعن الضريبة المتنازع عليها مع الإدارة وكذا قيمة هذه الضريبة التي يطلب المكلف إعفاءه منها، و يشترط عند إيداع الطعون إمضاء المكلف كما تكون مرفقة بنسخة من إشعار بالدفع. بعدها تعالج الإدارة طعن المكلف بدقة قبل أن تصدر الرد على طلب المكلف وهذا حسب المدة المنصوص عليها في القانون الجبائي، بعد نفاذ المدة يتلقى المكلف قرار اللجنة سواء كان القرار سلبيا او إيجابيا، ويشمل هذا القرار إعفاء كليا أو جزئيا من الضريبة وهذا حسب المبررات المقدمة من طرف المكلف، أما في حالة رفض الإدارة لطلب المكلف أو كان الإعفاء غير الذي طلبه المكلف يلجأ هذا الأخير إلى العدالة، كما يكون قرار الرفض هذا مرفقا بالأسباب التي أدت بالإدارة إلى رفض طلب المكلف أما في حالة لجوء المكلف إلى القضاء بعد فشل الطعن الإداري يقوم القاضي بتعيين خبير جبائي يقوم هذا الأخير بدراسة ملف الطعن ويعطي ملاحظاته، وعلى هذا الأساس أو التقرير المقدم من طرف الخبير إلى القاضي يصدر قراره، فإن كان القرار لصالح الإدارة فيمكن للمكلف الاستئناف في المحاكم.

ب - طعون التلطيف

في هذه الحالة وكما ذكرنا سابقا فإن المكلف لا يتعارض مع الإدارة في مضمون الضريبة فهو معترف بالضريبة المدين بها، إلا أنه يلتمس من الإدارة تخفيض هذه الضريبة التي تمثل عبئا عليه، وتأخذ الحالة الاجتماعية للمكلف في الحسبان عند إصدار قرار التلطيف، وتوجه طعون التلطيف إلى مديرية الضرائب أو المصلحة التي أصدرت قرار التسوية، كما يحدد فيه مبالغ الضريبة التي يطلب المكلف إعفاءه منها كما يمكن للمكلف الحصول على إعفاء تلقائي) (Dégrèvement d'office من الإدارة في حالة الأخطاء المادية في تقدير الضريبة من طرف المصلحة.

ثانيا: منازعات التحصيل

يلجأ المكلف بعد استقرار الضريبة عليه إلى الدخول في منازعات التحصيل مع الإدارة([1]) و تشمل هذه العملية تأجيل الدفع وهذا لعدم توفر الإمكانيات المالية لدفع الضريبة، كما يعود طلب تأجيل الدفع إلى نزاع حول جزء من الضريبة المستحقة، بحيث يلجأ المكلف إلى دفع جزء من الضريبة التي يراها غير محل

[1] PHILLIPE COLI N ET AUTRES, FISCALITE ET ENTREPRISE, OPCIT, P 331.

النزاع، ويبقى الجزء المتنازع عليه إلى حين الفصل فيه من قبل الإدارة، كما يستطيع المكلف إيداع طعن في مجال التلطيف حول الغرامات المستحقة عليه نتيجة التأخير في الدفع.

ثالثا: لجان الطعن

حرص المشرع الضريبي على حماية المكلفين من تعنت الإدارة الضريبية في تحديد الضريبة المستحقة عليهم، فمنح للمكلف إمكانية الطعن كتابيا على ربط الضريبة التي حددتها الإدارة مع عدم الإخلال بالمواد الضريبية، إذ يحق للمكلف أن يعترض على ربط الضريبة النهائي أمام لجان الطعن([1]) وذلك بتقديم اعتراض كتابي موضحا فيه أسباب الاعتراض.

ولقد تناولت المواد 300، 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة وقانون الضرائب غير المباشرة ومعدلة بالمواد 17، 18، 19، 39 و 41 من قانون المالية سنة 1998 حيث اعتمدت ثلاث لجان للطعن، وتعمل هذه اللجان على تصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة سواء تعلق الأمر في تحديد الضريبة أو عدم تطبيق القانون الضريبي بوجه صحيح، ويصدر بها قرار من مديرية الضرائب وهذا إذ تعلق الأمر باللجان المحلية (الدائرة، الولاية) وكذا قرار من وزير المالية على المستوى المركزي.

و يلاحظ في لجان الطعن أنها غير متوازنة حيث أن جانب الإدارة الضريبية يمثل الغالب داخل لجان الطعن.

و تختص اللجان المشار إليها بالنظر في الطعون الضريبية في قرارات الربط وإعادة النظر فيها، ولها الحق في تأييد الضريبة المربوطة أو تعديلها بالزيادة أو النقصان وفقا لأحكام هذا القانون، ووجب على هذه اللجان التزام مجموعة من الشروط وأهمها:

- تُخطر اللجنة كل من المكلف والمصلحة بموعد الجلسة.
- للجنة الحق في طلب البيانات والأوراق والمستندات الإضافية.
- تجتمع اللجنة بأغلبية أعضائها.
- على اللجنة أن تعد محاضر اجتماع لجلساتها ومحضرا نهائيا يتضمن جميع أوجه الاختلاف والأسس التي استندت عليها اللجنة في قراراتها.

.[1] Le contrôle et le contentieux fiscaux, OPCIT, P 37.

خلاصة الفصل:

تعتبر الضريبة أداة من أدوات السياسة المالية، ونظرا لأهميتها في تمويل إيرادات الدولة لقيت اهتماما واسعا من طرف الاقتصاديين والحكومات باعتبارها مورد مالي هام.

ولم تقتصر أهمية الضريبة على الجانب المالي فقط، بل أصبحت أداة من أدوات تحقيق العدالة الاجتماعية في المجتمعات المعاصرة، و رغم أن الضريبة من أهم المصادر المالية إلا أنها تمثل في نفس الوقت عبء ماليا يتحمله الفرد اتجاه الدولة، لذا عمل المشرع الضريبي على التقيد بجملة من القواعد والتي ذكرها "آدم سميث" في كتابه ثروة الأمم والتي تمثل الأسس التقليدية للضريبة، أو كما يذهب البعض إلى القول بأنها إعلان عن حقوق المكلفين، ولتحقيق هذه الأهداف يحاول المشرع الضريبي التطرق إلى أهم المشاكل الفنية للضريبة، ويتمثل هذا التنظيم في تحديد الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة و السعر الذي تفرض به، أي أن لفرض ضريبة معينة يتعين تحديد وعائها ومقدارها وطرق تحصيلها، وفي هذا السياق نستخلص النتائج التالية:

- أن الضريبة إجبارية عندما تتوفر شروط دفعها، ومع ذلك تعتبر الضريبة أداة هامة من أدوات السياسة المالية.
- يجب أن تفرض الضريبة على المكلف طبقا لمقدرته التكليفية أي طبقا لدخله وإنفاقه وثروته.
- العدالة الضريبية ليست عدالة حسابية وإنما يجب تحقيق المساواة بين المكلفين، وتتطلب العدالة الضريبية توزيع أعباء تمويل النفقات العامة على المكلفين بحسب مقدرتهم التكليفية على تحمل الأعباء.
- للضريبة أهداف متعددة أهمها الهدف المالي والذي يكمن في تحقيق موارد مالية لتغطية نفقات الدولة العامة، وأهداف اقتصادية والتي تهدف إلى تشجيع الاستثمار وتوجيهه نحو المشاريع الإنتاجية من خلال إعفاء نشاطات معينة من الضريبة كليا أو جزئيا، كما تهدف إلى تحقيق أهداف اجتماعية تتمثل في إعادة توزيع المداخيل بين فئات المجتمع عن طريق زيادة الضرائب على ذوي الدخل المرتفع لتطبيق مبدأ التصاعد الضريبي على مداخيلهم، و بالتالي تقليل التفاوت بين مستويات المداخيل وتمويل الخدمات العامة لصالح أصحاب المداخيل المنخفضة.

- يكمن هدف الضريبة في تمويل نفقات الدولة وهي تستخدم أيضا لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية لكن إذ تعارض الهدف المالي مع أهدافها الأخرى يجب أن تعطي الأولوية للهدف المالي لأن الضريبة مورد أساسي للدولة.

الفصل الثاني : الضريبة على الدخل والأرباح في الجزائر

مقدمة الفصل:

المبحث الأول: نظام الضريبة على الدخل قبل الإصلاح الضريبي

المطلب الأول: أسباب ضعف نظام الضريبة على الدخل قبل الإصلاح الضريبي

المطلب الثاني : عرض لهيكل الضريبة على الدخل قبل الإصلاح الضريبي

المبحث الثاني : الضريبة على الدخل الإجمالي بعد الإصلاح الضريبي

المطلب الأول: موقف المشرع الضريبي الجزائري من مفهوم الدخل الخاضع للضريبة

المطلب الثاني: عرض لهيكل الضريبة على الدخل بعد الإصلاح الضريبي

المطلب الثالث: تحديد والتقييم النظري للضريبة على الدخل الإجمالي

المبحث الثاني: الضريبة على أرباح الشركات بعد الإصلاح الضريبي

المطلب الأول: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

المطلب الثاني: تحديد الدخل الخاضع للضريبة المستحقة

المطالب الثالث: الآثار الاقتصادية للضريبة على أرباح الشركات

خلاصة الفصل:

الفصل الثاني: الضريبة على الدخل والأرباح في الجزائر

مقدمة الفصل:

اقترنت الضريبة بوجود السلطة في المجتمع السياسي وتطور مفهومها بتطور وظائف هذه السلطة وأهدافها، والمفهوم المعاصر للضريبة يقوم على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي، لذلك يقع عبء القيام بها على مؤسسات الدولة جميعها.

انطلاقا من هذا المفهوم ومن واقع أن الاقتصادي الجزائري يتجه نحو الانخراط في خضم النظام الاقتصادي العالمي ومن مؤشرات هذا الاتجاه تعزيز الانفتاح على الاستثمار الخارجي المباشر، تحسين البيئة الجاذبة للاستثمار، زيادة دور القطاع الخاص في الاقتصاد، التحرير التدريجي للتجارة الخارجية، التوجه نحو تشجيع التصدير.

ومقابل سياسة الانفتاح هذه تبرز أهمية تطور النظام الضريبي بصفة عامة ونظام الضريبة على المداخيل والأرباح بصفة خاصة بحيث تتفق المستجدات مع متطلبات التطور الاقتصادي والاجتماعي في الجزائري، فنظام الضريبة على الدخل والأرباح في الجزائر كان يتألف من مجموعة من الضرائب النوعية يعود العمل بها منذ الاستقلال ولم يلحق بالعديد منها أية تعديلات جذرية، وإنما اقتصرت على التطور من خلال القوانين التشريعية والتي حدثت في السنوات الأخيرة وشملت بعض التعديلات الجزئية لبعض الضرائب النوعية والتي كانت أبرزها.

-قانون المالية سنة 1992 المتضمن تعديل نظام الضريبة على الدخل والأرباح (العمل بالضريبة المولدة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات).

-قانون المالية لسنة 1999 المتضمن تخفيض معدل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

ولمعرفة واقع هذه الضريبة نحاول في هذا الفصل عرض نظام الضريبة على الدخل والأرباح قبل وبعد الإصلاح الضريبي لسنة 1992 من الناحية النظرية و التطبيقية.

ولعرض هذه الضريبة سنتطرق إلى العناصر التالية:

-نظام الضريبة على الدخل قبل الإصلاح الضريبي لسنة 1992.

-الضريبة على الدخل الإجمالي بعد الإصلاح الضريبي سنة 1992.

-الضريبة على أرباح الشركات بعد الإصلاح الضريبي سنة 1992.

المبحث الأول: نظام الضريبة على الدخل قبل الإصلاح الضريبي

إن الأداء الغير كافي للنظام الضريبي(*) الجزائري وخاصة فيما يتعلق بالضريبة على الدخل والأرباح يعود لضعف في بنية النظام وآليات تطبيقية، مما انعكس على مردودة وعلى عدم توفر أسس العدالة الضريبية فيه ،وأن أسباب ضعف هذا النظام يعود إلى سببين ([1]):

-السبب الأول تشريعي يعود إلى عدم ملاءمة القانون الحالي لمقاييس العدالة التي يرسمها العلم الضريبي الحديث، ويتمثل ذلك باعتماد القانون المذكور للضرائب النوعية دون أية ضريبة موحدة تصاعدية على مجموع المداخيل وإبقاءه مداخيل عديدة خارج نطاق الضريبة واعتماده التكليف الفردي بدلا من دخل الأسرة، وتعددت الفراغات القانونية للتهرب الضريبي، يضاف إلى ذلك بالنسبة للضرائب غير المباشرة اقتصار فرضها على عدد محدود من السلع.
استنادا لهذه التشريعات القديمة ووفقا للمبالغ المقطوعة أصبحت الضريبة مع ارتفاع الأسعار وظاهرة التضخم النقدي رمزية، بحيث أصبحت ضرائب غير اقتصادية من جهة الحصيلة الضريبية وتحتاج إلى نفقات كبيرة في أعمال التحقق و التحصيل.
-السبب الثاني تنفيذي ويعود إلى ضعف تطبيق التشريع الضريبي، وتقع المسؤولية في ذلك على الوعي الاجتماعي لدى المكلفين بالضريبة وعدم فعالية الإدارة الضريبية في فرض الانضباط الضريبي لأسباب تعود إلى القانون الضريبي، وضعف الصلاحيات المعطاة لجهاز الإدارة الضريبية لضبط التهرب الضريبي ومكافحته وعدم توفر جهاز للاستعلام الضريبي يزود إدارة الضرائب بالمعلومات اللازمة عن أعمال ونشاطات المكلفين بالضريبة.

(*) يمثل النظام الضريبي، مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل مترابط لتحقيق أهداف معينة حسب قواعد ومقومات وإجراءات محددة، وتتكون المقومات من الإدارة التشريعية التي تختص بإصدار القانون الضريبي والإدارة التنفيذية التي تتولى تنفيذ القانون الضريبي الصادر من الإدارة التشريعية وإصدار التعليمات التنفيذية له، والجهاز القضائي الذي يتولى الفصل في المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية فيما يتعلق بتقدير الضرائب المتوجبة الدفع المكلفين.

[1] حميد بوزيدة، الضريبة و انعكاساتها على الاقتصاد الجزائري خلال الفترة (1988-1996) رسالة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية الجزائر، 1997، ص 97.

المطلب الأول: أسباب ضعف نظام الضريبة على الدخل قبل الإصلاح الضريبي

قبل الإصلاح والانفتاح الضريبي على الخارج كانت الجزائر تطبق النظام الضريبي الأحادي والمتمثل في عدم وجود ارتباط مباشر بين الضرائب وبين النشاطات الاقتصادية للمؤسسات، لذلك لم تملك المؤسسات الحيوية الضرورية و ابتداء من سنة 1992، أخذت الحكومة الجزائرية على عاتقها إصلاح هذا النظام وبالتالي قامت بإدخال نظام الضريبة الموحدة على الدخل الإجمالي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين وكذلك فرض ضريبة على أرباح الشركات، وبذلك قطعت الخطوة الأولى نحو الإصلاح الضريبي بالنسبة للمداخيل وبالمقابل قامت المؤسسات العمومية بالإصلاح لتحويل الربح إلى ضريبة، كما تم إنشاء ضريبة خاصة بالشركات الأجنبية.
وبالتالي تغيرت الحالة السابقة المتمثلة في أنواع من الضريبة على كل مصدر من مصادر الدخل وأقامت صورة أولية للنظام الضريبي الذي يتخذ من ضريبة الدخل أساسا له و الضرائب الأخرى مساعده له، وقد لعب هذا الإصلاح دورا إيجابيا في عملية التعديل للمالية والاقتصاد.
وبناءً على ذلك نستطيع القول أنه في سنة 1992 عمقت الجزائر إصلاحها في النظام الضريبي على دخل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين بشكل متزايد إذ أنها قامت بتعديل شامل لهيكل أسعار الضريبة على الدخل باعتبار اقتصاد السوق هدفا نموذجيا.

أولاً: الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

أتصف نظام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين قبل الإصلاح الضريبي لسنة 1992 بمجوعة من الخصائص، حالت دون خدمة مسار التنمية في الجزائر نتيجة تناقض هذا النظام مع التطورات الاقتصادية الجديدة خاصة منها المرحلة الانتقالية التي تمثلت في انتقال الاقتصاد الجزائري من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، وأهم ما مميز نظام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين قبل الإصلاح مايلي:([1])
1-نظام معقد: يظهر ذلك من خلال تعدد أنواع الضرائب واختلاف المعدلات و الجداول وكذا تعدد الأنظمة وطرق فرض الضريبة.

[1] حركوس عبد الحكيم، تطور الضرائب المباشرة في الجزائر، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، 1993، ص 55.

هذه العوامل جعلت هذا النظام جد معقد يصعب تطبيقه و التحكم فيه، وأدى ذلك إلى خلق منازعات ضريبية (*) وذلك بين الإدارة و المكلفين بهذه الضريبة والذين كانوا يعتقدون أن الدولة تريد السيطرة على أفراد الشعب، ويعود ذلك إلى غياب الثقافة الضريبية لدى أغلبية المكلفين، كما أن الفراغات القانونية التي شهدها نظام الضريبة على الدخل سابقا أدى إلى انعدام الاستقرار مما أدى إلى توسع ظاهرة التهرب الضريبي.

2- غياب العدالة الضريبية

يؤثر اقتطاع الضريبة من الدخل على نفسية المكلف فطريقة تحصيل الضريبة قد تكون سببًا من أسباب التهرب الضريبي، فإن كل الضرائب لا تقتطع من المنبع وهو ما يجعل التهرب الضريبي جد سهل بالنسبة للمكلفين بأنواع أخرى من الضرائب وبالمقابل تكون عملية التهرب الضريبي منعدمة بالنسبة للضريبة المقتطعة من المصدر(الضريبة على الأجور) إذ أن تحصيل الضريبة على الأجور تجرى بكيفية مسبقة، عكس الضرائب الأخرى التي تستفيد من آجال في الدفع.

وبناءًا على ذلك فإن العدالة الضريبية من أهم العناصر الأساسية للسياسة المالية وأهم سبب في تعظيم معدلات النمو، فالدولة تعتمد بصورة شبه كاملة على الضرائب الاستهلاكية أي على الضرائب غير المباشرة وهي التي تحد من القدرة الشرائية للفئات الفقيرة أو المحدودة الدخل، وتُحمل هذه الفئات العبء الرئيسي في تحمل النفقات العامة، وبالمقابل لا يتأثر أصحاب المداخيل

(*) تتلقى مديرية المنازعات لمصالح الضرائب حوالي 110 آلاف شكوى سنوية على حسب ما يؤكده المسؤول عن مصلحة السيد د.عايد هذا الأخير يؤكد على تحديد المفاهيم فيما يتعلق بالعفو الضريبي الذي يجب ألا يخرق مبدأ دستوريا ما يتمثل في مساواة المواطنين أمام الضريبة.

ويشير السيد عايد في حوار صدر بالنشرية الخاصة التي تصدرها المديرية العامة للضريبة تحت عنوان " رسالة المديرية العامة للضرائب " في عدد السابع، أن عدد الشكاوي التي تصل المصلحة لاتعد قياسية و تمثل كمتوسط نسبة 20% من إجمالي الخاضعين للضريبة ومن بين العوامل الناشئة لهذه المنازعات هناك الأخطاء المادية التي يعاد تصحيحها والغموض الذي تتميز به بعض الترتيبات و الإجراءات الضريبية مما يفسح المجال تشابك أمام تفسيرات عديدة تبتعد عن روح النصوص القانونية إلى جانب نقص المؤطرين للحيلولة دون الوقوع مثل هذه الأخطاء مقابل تشابك و تعقد المهام الموكلة لموظفي الضرائب.

وتعاني مصالح الضرائب من محدودية هياكل للاستقبال والتوجيه و المتابعة، فيما يضطر المواطن أمام غياب الحوار المباشر إلى الطلبات الكتابية، التي لا تلقى ردودا عنها إلى بعد فترة زمنية طويلة، وهو ما يشجع في تطور التهرب الضريبي، وبالمقابل أكد السيد عايد، على ضرورة الحد من المنازعات من خلال تسهيل الإجراءات والتخلص من بعض الرسوم التي تبقى غير مربحة، للإشارة تم تسجيل 113261 شكوى على مستوى الوطن في عام 2001 تم معالجة 77.65% منها، ومن بين الشكاوى المسجلة هناك 6155 خاصة بالرسم على القيمة المضافة و 1836 على التسجيلات و الطوابع الجبائية و 54546 شكوى خاصة بالضرائب المباشرة إضافة إلى 47861 شكوى خاصة بالضرائب المختلطة أي المباشرة وغير مباشرة هذا ما جاء في جريدة الخبر ليوم الأربعاء 2002/07/03 العدد 3514 ص 24).

المرتفعة بهذه الضريبة إلا بصورة هامشية وبالنظر إلى طريقة تحصيل الضريبة على الأجور فإن الجزء الكبير من ضريبة الدخل تحصل من الموظفين والعمال، بينما تتمكن الفئات الأخرى من التهرب من دفع ضريبة الدخل.

ثانيا: الضريبة على الدخل الأشخاص المعنويين

إن نظام الضريبة على دخل الأشخاص المعنويين والتي كانت تتمثل أساسا في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، طرح عدة عراقيل لا تساعد على تشجيع المؤسسات الاقتصادية وخاصة في نظام اقتصاد السوق، حيث المنافسة وقوانين العرض والطلب وكذلك الالتزام بمبادئ منظمة التجارة الدولية والتي تكمن في ([1]):

-التجارة بدون تمييز: ويعني ذلك أن أعضاء المنظمة يتفقون على معاملة التجارة بين الدول الأعضاء بشكل متساوي.

-المنافسة الحرة: قواعد وإجراءات المنظمة تطبق على جميع الدول التي لا تزال متحفظة بالشروط والقيود التي تحدد تحرير التجارة وذلك بدون التمييز بينها.

-حرية التشغيل بين الأسواق: يجب أن تكون المؤسسة قادرة على استخدام المنتجات والخدمات التي تنتجها في إحدى الأسواق لخدمة عملياتها الإنتاجية في الأسواق المجاورة من أجل تعظيم كفاءتها الكلية.

ولتمكين المؤسسات الجزائرية على التأقلم مع هذه الظروف الاقتصادية الجديدة كان لزاما على المشرع الضريبي الجزائري أن يتفادى الكثير من هذه المساوئ التي تظهر على المستويات التالية:

أ-الضغط الضريبي

من خلال الجدول الموالي نلاحظ أن معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية(الضريبية على الدخل الشركات) قبل الإصلاح الضريبي لسنة 1992 من أكبر المعدلات في العالم فمعدل55% (*) لا يمكن أن يكون مؤشرا مشجعا للاستثمار في الجزائر بل يعتبر معدل طارد للاستثمار هذا ما حتم على المشرع الضريبي الجزائري العمل على إدخال معدلات أقل تأثير

---

[1] السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي القاهرة، 1977، ص 314.

(*) بلغ معدل الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية (الأشخاص المعنوية) على التوالي بين سنوات 1987 – 1988. 55 %، 50%

من أجل توازن الاقتصاد لذا يجب أن تكون الضرائب مشجعة للتوسع في الأعمال والاستثمارات.
وعلى الرغم من أهمية الحوافز الضريبية المقصود بها جذب الاستثمارات الجديدة إلا أن قرار الوكالة الوطنية لترقية الاستثمار يُبنى عادة على كيفية تأثير النظام الضريبي على التشغيل بعد إقامة المشاريع.

الجدول رقم 3: الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية: مقارنة معدلها في الجزائر مع معدلات دول أخرى.

الدول	المعدل العام	مقارنة المعدل الجزائري مع معدل دول أخرى
الجزائر	%55	–
المغرب	%49.5	%5.5-
تونس	%38	%17-
مصر	%40	%15-
الولايات المتحدة الأمريكية	%34	%21-
بريطانيا	%35	%20-
تركيا	%46	%9-

المصدر : Abed Brahim, le rôle de l'impôt dans le développement Problématique d'une réforme Fiscale en Algérie, IEDF, p36.

ب-الأشخاص الخاضعة للضريبة

يقتضي نظام الضريبة على الأشخاص المعنويين كما ذكرنا سابقا والذي كان يقتصر على الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية فرض الضريبة على مستوى كل وحدة من وحدات المؤسسة [*]حتى وإذا لم تكن تتمتع بالشخصية المعنوية من الناحية القانونية([1])، وكان الهدف من هذه الضريبة هو زيادة الحصيلة الضريبية ولو كان ذلك على حساب الحالة المالية لهذه المؤسسات.

---

[*] يتمثل الإطار النظامي للمؤسسات الهادفة للربح(غير المؤسسات الفردية) في نظام الشركات، ويفرق هذا النظام بين نوعين أساسين من الشركات، هما الأشخاص (التضامن، التوصية البسيطة) وشركات الأموال(الشركات ذات المسؤولية محدودة، شركة المساهمة)، ويتبلور الفرق بين هذين النوعين من الشركات في ارتباط الشركات بشركائها.

[1] حركوس عبد الحكيم، تطور الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 58

فلهذا كان ولابد من أن يعيد المشرع الضريبي الجزائري النظر في جدوى هذه الضريبة وكذلك في المكلفين بها من خلال إحداث ضريبة جديدة (*) تهدف إلى زيادة الحصيلة من خلال القضاء على التهرب الضريبي في هذا النوع من الضريبة وبشرط أن يتم في نفس الوقت إعادة النظر في نظام الإهتلاكات المعمول به، بحيث أصبح هذا النوع من الإهتلاكات لا يتماشى مع التطورات الجديدة التي عرفتها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وعلى رأسها سياسة استقلالية المؤسسات العمومية سنة 1988 وهذا لإعطاء الاختيارات للمؤسسات في التسيير العقلاني والفعال لمواردها المالية والبشرية وكذا اختيار نوع الإهتلاك الذي يناسب المؤسسة بما يتماشى ووضعيتها وحالتها المالية، وتفادي التدخل من قريب أو بعيد في طريقة إهتلاك أصولها.

كما أن تحديد الأعباء القابلة للخصم وخاصة منها التي تخضع للسقف طرح هو كذلك أكثر من مشكل وأصبح يشكل عائقا في محاسبتها المنظمة، إذ أن بعض الأعباء لا يسمح القانون الضريبي بخصمها كلياً من النتيجة المحاسبية وأهمها:

-مصاريف الاستقبال.

-مصاريف الصيانة.

إذ يتعين على المشرع الضريبي الجزائري تفاديها ووضع سقف عقلاني يسمح للمؤسسة بخصمها بشرط أن تكون مرتبطة بنشاط المؤسسة، ولا يكون مبالغ فيها حتى لا تحدث ثغرة من ثغرات التهرب الضريبي.

المطلب الثاني:عرض لهيكل الضريبة على الدخل قبل الإصلاح الضريبي

تفرض ضريبة الدخل سنوياً على كل هيئة أو مؤسسة أينما كان مكان تأسيسها تزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو نشاطا مماثلا في الجزائر أثناء الفترة الخاضعة للضريبة، وضريبة الدخل تفرض على [1]:

- المداخيل التجارية والصناعية.
- المداخيل غير التجارية.
- الأجور والرواتب.
- المداخيل الفلاحية.
- إيرادات الديون والودائع و الكفالات.
- فوائض القيمة.
- مجموع الدخل(ضريبة تكميلية).

(*) إن الإجراءات الجبائية المقترحة من شأنها تسهيل سير المؤسسات وتدعيم ثقة المستثمرين وكذا تدفق لرؤوس الأموال لدعم النمو الاقتصادي و الاجتماعي.

[1] المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 7.

1-الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

تفرض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والتي تمارس نشاطا تجاريا أو صناعيا في الجزائر([1])، وتوجد إجراءات تخص المؤسسات البترولية والشركات الأجنبية، هذه الأخيرة غالبا ما تدخل في إطار عقود تتعلق بالأعمال دون أن يكون لها مقر دائم في الجزائر، لذلك فإنها تخضع لضريبة الدخل المقتطعة من المصدر أي مع المؤسسات التي تتعامل بها وهي تحسب بمعدل 6%، يضاف لها الرسم على النشاط الصناعي والتجاري.

ويتم تحديد قاعدة أو وعاء الخاضع للضريبة حسب المادة العاشرة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويتم خصم الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة وكذا الإهتلاكات و المؤونات المبررة من الدخل الخام للمؤسسة(*) ويتغير معدل هذه الضريبة حسب طبيعة النشاط والربح المحقق.

وفما يلي جدول حساب هذه الضريبة بالنسبة للمؤسسات الفردية(الأشخاص الطبيعيين).

الجدول رقم- 04 – حساب الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (BIC)

الدخل التجاري والصناعي	المعدل
BIC ≥ 18000 دج	–
18001دج ≤ BIC ≤ 30000 دج	%5
30001دج ≤ BIC ≤ 60000 دج	%10
60001دج ≤ BIC ≤ 100000 دج	%15
100001دج ≤ BIC ≤ 150000 دج	%20
BIC ≤ 150000 دج	%25

المصدر :حركوس عبد الحكيم، تطور الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص63

[1] المادة (11) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 1992، مرجع سابق.

(*) كلمة "دخل" تعني المكاسب و الأرباح التي تحقق لدافع الضريبة نتيجة مزاولة التجارة أو عمل تجاري خاضع للضريبة بموجب القانون الضريبي.

2-الضريبة على الأرباح غير التجارية

تفرض الضريبة على الأرباح غير التجارية على الأشـخاص الطبيعيين و المعنويين والذين يمارسون أنشطة غير تجارية أو بما يسمى بالمهن الحـرة (كالأطباء، المحامين، المهندسين) وبالمفهوم القـانون التجـاري فـإن هـذه الضريبة تفرض على كل الأشخاص الذين ليست لـديهم صـفة التـاجر و يحصلون على مداخيل أو أرباح في الجزائر([1]).

وتخضع الأرباح غير التجارية إلى معدل 25% لكل ولايات القطر الجزائري وهذا ما ميز سنة 1981 وهي ضريبة سنوية، أما المكلفين الأجانب والذين لا يملكون مقرا دائما في الجزائر فيخضعون لهذه الضريبة بطريقة الاقتطاع من المصدر على كل الأرباح المحققة في الجزائر.

3-الضريبة على الرواتب والأجور:

تخضع الأجور والرواتب إلى الضريبة علـى الـدخل بالاعتبـار الأجـور والرواتب من المداخيل المحصل عليها، كما تشمل المنح والريوع العمرية.

وتقتطع الضريبة على الأجور والرواتب من المنبع، وبالتـالي فهـي غيـر معرضة لظاهرة التهرب الضريبي لأنها تقتطع قبل حصول المكلـف علـى دخله، وهي ضريبة شهرية عكس الأصناف الأخرى من الدخل التـي هـي سنوية، وتفرض الضريبة على الأجور والرواتب منذ 1986 تبعـاً لجـدول حسابي يأخذ في الحساب المقدرة التكليفية للمكلف وأعباءه العائلية وهذا حسب الجدول التالي.

الجدول رقم-05- جدول الضريبة على الرواتب والأجور(سنة 1986)

قاعدة الضريبة (دج)	أرمل، أعزب	متزوج بدون أولاد	متزوج له أولاد أعزب تحت كفالة طفلين أو أكثر
3500	549	476.30	403.30
4500	716	620	525.10
5500	888.40	767	650.30
6500	1065.30	917.9	779
7500	1248	1072.80	912.10
8500	1440.00	1235.50	1052.80
9500	1642.70	1406.50	1201.50
10500	1855.10	1584.80	1358.20

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

[1]Guide Pratique des professions libérales, édité par la DGI, édition du Sahel , Alger,1999 , P 13, 15

ويأخذ هذا الجدول بعين الاعتبار ثلاث فئات من الأجراء وهي ([1]):
-الأجراء العزاب والأرامل بدون أولاد.
-الأجراء المتزوجون بدون أولاد.
-الأجراء المتزوجون لهم أولاد والعزاب تحت كفالتهم طفلين أو أكثر.
وتعفى من الضريبة على الأجور والرواتب الأجراء الذين لا يتعدى دخلهم الشهري عن 3500 دج بصفة كلية وهدف من ذلك اجتماعي، كما تعفى الأجور اليومية والأسبوعية من الضريبة بالاعتبار أن هذه الضريبة شهرية وليست يومية أو أسبوعية.

4-الضريبة على المداخيل الفلاحية

كانت المداخيل الفلاحية منذ سنة 1975 معفاة من الضريبة وهذا بعد إنشاء الثورة الزراعية، وذلك بهدف تشجيع هذا النشاط باعتباره قطاع هام وحساس في الاقتصاد الوطني، لكن بعد فشل الثورة الزراعية في تحقيق الهدف المسطر لها أعيد النظر في إعفائها الذي لم يكن سببًا في فشلها، وبالتالي ترك هذا الإعفاء أثراً سلبياً على ميزانية الدولة وحرمها من موارد مالية هامة بالنظر إلى حجم هذا النشاط وعدد المستخدمين في نشاط الفلاحة و باعتبار ان الجزائر بلد فلاحي أكثر منه صناعي، لهذه الأسباب المذكورة أخضع المشرع الضريبي الجزائري هذا النشاط إلى الضريبة الوحيدة الفلاحية سنة 1984 بمعدل 4% مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة النشاط الفلاحي والمساحات المخصصة لذلك.

5-الضريبة على إيرادات الديون والودائع والكفالات

فرضت الضريبة على إيرادات الديون والودائع بموجب قانون المالية لسنة 1975 والتي عوضت الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة والتي كانت تفرض على فوائد الدخل وكذلك على مختلف العوائد الأخرى بما فيها([2]):
=الديون العقارية العادية وكذلك الديون الممثلة بالأسهم والسندات العمومية وسندات القرض الأخرى القابلة للتداول ماعدا العمليات التي ليس لها طابع القرض.

---
[1] قانون المالية لسنة 1985
[2] المادة (35) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 1987.

-الودائع عند الطلب و لأجل محدد.
-الكفالات نقداً.
-الحسابات الجارية.
و تُفرض هذه الضريبة على الأشخاص المقيمين في الجزائر، وتُحصل عن طريق الحجز عند المنبع وبمعدل 18%.
كما تعفى من هذه الضريبة
-فوائد المقدمة من طرف صندوق الوطني للتوفير والاحتياط.
-فوائد الناتجة عن حسابات التوفير من أجل السكن.

6-فائض القيمة الناتج عن التنازل عن العقارات المبنية

تخضع فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات المبنية خارج النشاط المهني بموجب المادة 63 من قانون المالية لسنة 1984 للضريبة على فائض القيمة، و تشمل هذه الضريبة العقارات التي لا تفوق مدة حيازتها تسع سنوات، وتكون في هذه الحالة خاضعة للضريبة حسب معدلات التالية([1]):
50%عندما تكون مدة الحيازة أقل من ثلاث سنوات.
40%عندما تكون مدة الحيازة ما بين ثلاث سنوات وست سنوات.
30%عندما تكون مدة الحيازة ما بين ست سنوات وتسع سنوات.
ويحسب فائض القيمة على أساس الفرق بين سعر التنازل وسعر الحيازة، أي بين سعر البيع وسعر الشراء ويضاف إلى سعر الحيازة نسبة 3% من هذا السعر مقابل مصاريف الصيانة، إذا كان التنازل قبل ثلاث سنوات من الحيازة ونسبة 5%من سعر الشراء أو الحيازة بعد تجاوز مدة حيازة ثلاث سنوات.

7-الضريبة التكميلية على مجموع الدخل

تفرض ضريبة تكميلية على مجموع دخل العائلة الواحدة وتمس كل مداخيل أفراد العائلة الواحدة باستثناء مداخيل العمل (الأجور، الرواتب) أو مداخيل الثروة المستقلة عن ثروة العائلة وتفرض وفق الجدول التالي:

[1] المادة (63) من قانون المالية لسنة 1984.

الجدول رقم -06- الضريبة على مجموع الدخل

الدخل الخاضع للضريبة (دج)	معدل الضريبة
الدخل لا يتجاوز 21600	% 0
من 21600 إلى 30000	%5
من 30001 إلى 60000	%10
من 60001 إلى 90000	%19
من 90001 إلى 120000	% 20
من 120001 إلى 160000	%25
من 160001 إلى 200000	%30
من 200001 إلى 260000	%35
من 260001 إلى 330000	%40
من 330001 إلى 400000	%45
من 400001 إلى 500000	%50
الدخل يفوق 500000	%55

المصدر: المادة 13 من قانون المالية لسنة 1991

المبحث الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي بعد الإصلاح الضريبي

تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي (الأشخاص الطبيعيين) من أكثر الضرائب المباشرة أهمية نظراً لكونها متجددة ([1])، فالضريبة على مجموع الدخل تسمح بأن يكون عبء الضريبة متفق مع دخل الأشخاص وبالتالي يمكن إعفاء الحد الأدنى للمعيشة من هذه الضريبة، وتعتبر هذه الضريبة أكثر قرباً من العدالة كونها ترتكز على المقدرة الحقيقية للمكلف إذ يرى أنصار هذا النوع من الضريبة واجبة جعلها موحدة لتحقيق العدالة والاقتصاد في التحصيل، فهي تقوم بتقدير الدخل الإجمالي للمكلف دفعة واحدة مع مراعاة ظروف المكلف الشخصية ولكنها تعرف بأنها أكثر عرضة لتهرب الضريبي.(*)

[1] Bouderbala Mohamed. Abdou , la reforme fiscale, évaluation et perspectives, revue mutation N°7, éditée par la chambre nationale de commune d'Algérie, 1994, P 23.

(*) حل ظاهرة التهرب الضريبي مستحيل لأنها توجد بوجود الضرائب، ولكن يمكن اتخاذ إجراءات للحد من أهميتها، و لا تقتصر هذه الجوانب الفنية البحتة للأنظمة الضريبية في محاربة الرشوة في الأجهزة الإدارية ومعاقبة المتهربين بل تشمل أيضا الاعتناء بالسياسة المالية، إذا كانت هذه السياسة عادلة لا تتجه نحو تبذير الأموال في مشاريع غير مفيدة وفي النفقات الخاصة للسلطات الحاكمة، وسوف يشعر المكلف وهو المواطن بواجبه في تحمل الأعباء العامة.

ولتوضيح كيفية حساب هذه الضريبة وفق ما شـرعه المشـرع الضـريبي الجزائري، نحاول في هذا المبحث عرض مختلف قوانين هذه الضريبة حتى يتسنى لنا تقيميها من الناحية العملية وهذا بعد الإصـلاح الضـريبي لسـنة 1992.

المطلب الأول: موقف المشرع الضريبي الجزائري من مفهوم الدخل الخاضع للضريبة

لتحديد موقف المشرع الضريبي من مفهوم الدخل الخاضع للضريبة وجـب علينا استقراء المواد التي جاء بها قـانون الضـرائب المباشـرة والرسـوم المماثلة، وهذا لتحديد أهم المواد التي تنص على العمل بالضريبة على الدخل الإجمالي أو بما يسمى بالضريبة الموحدة على الـدخل وذلـك مـن خـلال الخطوات التالية:

أولا: نطاق سريان الضريبة الموحدة

باستقراء المواد التي جاء بها قانون الضرائب المباشرة والرسـوم المماثلـة، ولتحديد سريان الضريبة الموحدة ووعاءهـا نجـد أن المشـرع الضـريبي الجزائري لم يحدد مفهوم خاص بالدخل الخاضع للضريبة، وباستقراء ما جاء في المادة الأولى من نفس القانون فإنها تنص على سريان الضـريبة علـى مجموع صافي الدخل إلا أنه لم يوضح ولم يعط مفهوم للدخل بل اتبع نهـج التشريعات الضريبية المعاصرة في تحديد نطاق الدخل الخاضع للضريبة.
وقد نصت المادة الثانية من نفس القانون على أن يتكون الدخل الاجمالي من مجموع المداخيل الصافية التالية ([1]):

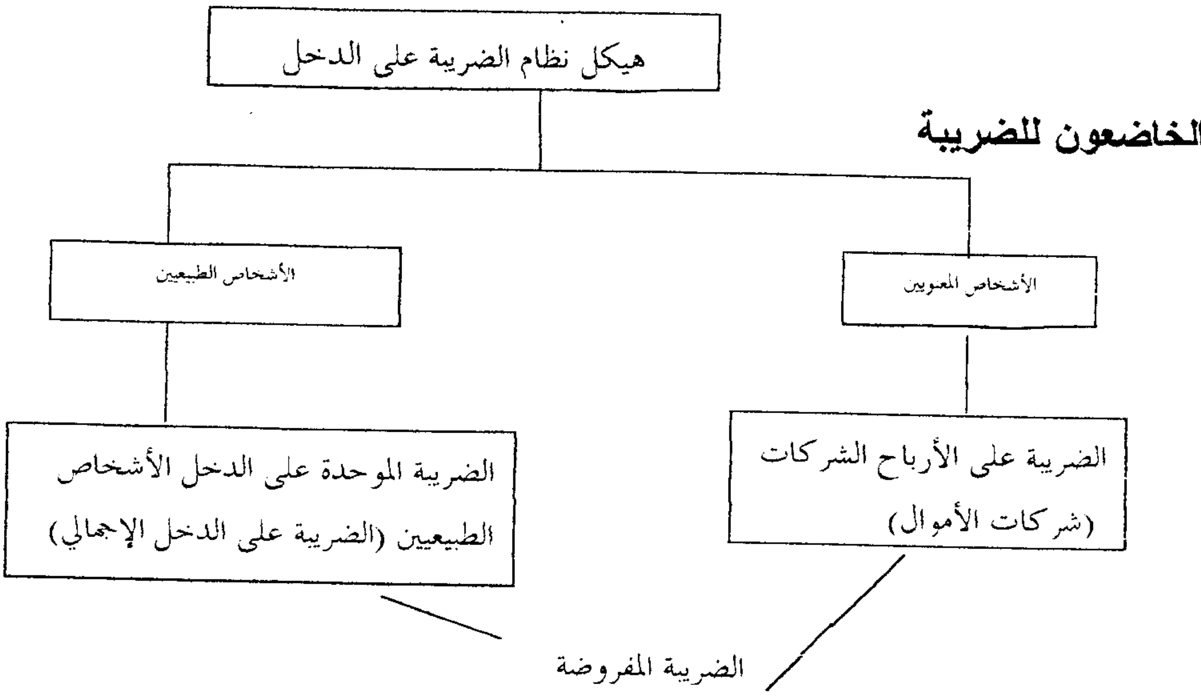
- الأرباح الصناعية والتجارية
- أرباح المهن غير التجارية
- الأرباح الفلاحية
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية
- عوائد رؤوس الأموال المنقولة
- المنح والأجور والمعاشات
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل مقابل العقارات المبنية وغير المبنية

ولتوضيح هيكل نظام الضريبة على الدخل نستعين بالجدول التـالي لتحديـد الأشخاص الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.

---

[1] المادة (2) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق.

الشكل:-02- هيكل الضريبة على الدخل في الجزائر



المصدر: من إعداد الطالب بالاستناد الى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

ثانيا: موقف المشرع الضريبي الجزائري من مداخل قياس الدخل الخاضع للضريبة

باستقراء المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يتضح لنا أن المشرع الضريبي الجزائري أخذ بمبدأ التمييز الفني بين مصادر الدخل ([1]) حيث نجده قد خصص فرعًا لكل مصدر من المصادر السبعة للدخل التي حددتها المادة السالفة الذكر.

ومن وجهة نظرنا يمكن القول بأن مدخل التمييز الفني بين مصادر الدخل هو المدخل الذي يتناسب مع طبيعة ومصادر الدخل في الجزائر، ومن ثـم فـإن المشرع الضريبي اتبع الصواب عند تفصيله استخدام هذا المدخل وخصوصاً بعد أن أثبت تطبيقه عمليا في النظم الضريبية المعاصرة، وبالرغم من أخـذ المشرع الضريبي الجزائري بمدخل التمييز الفني بين مصادر الدخل لقيـاس صافي الدخل من كل مصادر كوحدة واحدة، إلا أنه شرع نصوصا أدى العمل بها إلى أن أصبح استخدام هذا المدخل لا يتماشى مـع مفهـوم ومضـمون الضريبة الموحدة على الدخل، وهو ما يتضح في المـادة 75 مـن قـانون

[1] محمد عباس بدوي، التحاسب عن الضريبة الموحدة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، بدون سنة نشر ، ص 19، 20

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تقضي " بأن يلتزم المستخدم أو المدين بالراتب يقيم في الجزائر ويدفع مرتبات وأجور أن يقدم لمفتش الضرائب تصريحًا بدلا عن كل المستفيدين من هذه الأجور والمرتبات".
وتؤكد مواد أخرى بالتزام المكلف بتقديم تصريح سنوي يجمع فيه كل المداخيل المحصل عليها.
هذا وإذا كان المشرع قد أخذ بمدخل التمييز الفني بين مصادر الدخل كوسيلة للتوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة الموحدة فيجب أن يشمل جميع المداخيل مجتمعة دون استثناء، وهذا لمراعاة المقدرة التكليفية للمكلف.

ثالثا: خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي

فرضت الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب قانون المالية لسنة 1991، وقد نصت المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي [1]:
" تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة".
من خلال هذا التعريف يمكن استخلاص ما تتسم به هذه الضريبة من خصائص وهي:

أ-ضريبة مباشرة على دخل الأشخاص الطبيعيين

يقصد بأنها مباشرة على دخل الأشخاص الطبيعيين أي أن المكلف يتحمل عبئها بحيث لا يمكن نقل عبئها إلى الغير، وبما أن الهدف من هذه الضريبة هو تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين فإن سريانها اقتصر على الأشخاص الطبيعيين دون الأشخاص المعنويين وهي ما تنص عليه المادة الأولى من نفس القانون، بأن نفرض ضريبة سنوية على مجموع دخل الأشخاص الطبيعيين، وهناك تناسب بين ما يتحمله المكلف من الضرائب مع المقدرة التكليفية التي يتم قياسها على أساس مجموع ما تحقق المكلف من مداخيل من كافة المصادر.

[1] المادة (1) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق

ب-ضريبة على مجموع صافي الدخل

تفرض هذه الضريبة على مجموع صافي الدخل الذي يحققه الأشخاص الطبيعيين من مصادر مختلفة حيث يتم قياس ما يدخل في وعائها، وذلك بمقابلة الإيرادات الخاضعة للضريبة من كل مصدر من المصادر بالتكاليف التي يسمح المشرع بخصمها، وذلك باستثناء الإيرادات المستمدة من رؤوس الأموال المنقولة حيث تخضع هذه الإيرادات للضريبة على أساس إجمالي الإيرادات دون خصم أية تكاليف لازمة للحصول على هذه الإيرادات.

جـ-أنها ضريبة سنوية

يقصد بسنوية الضريبة أن يحاسب المكلف على ما يحصل عليه من إيرادات خاضعة للضريبة خلال فترة زمنية عادة ما تكون سنة، فقد حدد المشرع الضريبي الجزائري فترة سنة ويقصد بذلك السنة الميلادية، وتقضي المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة بفرض الضريبة على مجموع صافي الدخل، والقاعدة العامة في الضريبة الموحدة على الدخل هو سريانها على مجموع صافي الدخل الذي يحققه المكلف خلال السنة الميلادية سواء كان مكلف يُباشر نشاطه الخاضع للضريبة طوال هذه السنة أو كان يُباشره بحكم طبيعته، وعلى ذلك يكون المشرع الضريبي الجزائري قد وَحد السنة الضريبية لجميع المكلفين وجعلها سنوية.

د- ضريبة تصاعدية

يقصد بالتصاعد في الضريبة بتزايد أسعارها مع زيادة الدخل وترتبط هذه الصفة أيضا بهدف العدالة، والضريبة التصاعدية تعتبر وسيلة لتحقيق المساواة وبالتالي يمكن توزيع أعباء الدولة بحيث يساهم في تحملها المكلفون الكل حسب قدرته على الدفع.
وحسب التشريع الضريبي الجزائري فقد حدد المشرع جدولا تصاعديا وذلك وفق المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والمُعدل بالمادة العاشرة من قانون المالية لسنة 1999 بتقسيم صافي دخل المكلف إلى شرائح حيث تعفى الشريحة الأولى من الضريبة.
ويتم حساب الضريبة على كل شريحة منها بالسعر المحدد لها، بحيث يزيد هذا السعر بزيادة الشرائح، ويخرج المشرع من خطية التصاعد في الضريبة

حالات معينة، كما هو الحال في التصـــرفات العقاريـــة وإيـــرادات رؤوس الأموال.

هـــ- ضريبة تأخذ بمبدأ التبعية الاقتصادية والاجتماعية

جمع المشرع الضريبي الجزائري عند فرض الضريبة على الدخل الإجمالي على الأشخاص الطبيعيين بين مبدأ التبعية الاقتصادية والاجتماعية.
ويدور جوهر مبدأ التبعية الاقتصادية حول مفهوم الإقامة المعتـــادة، حيـــث نصت المادة الثالثة في الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة بأن تسرى الضريبة على المقيمين في الجزائر، وقد أوردت المادة ثلاثة معايير إذا تحقق أحدها اعتبر المكلف مقيما في الجزائر وهي:
-أن يقيم المكلف في الجزائر لمدة سنة واحدة على الأقل متصلة أو منفصلة خلال السنة الضريبية، والمقصود بالسنة الضريبية هنا هي السنة الميلادية.
-أن تكون الجزائر مركزا لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني، ويعتبـــر هذا المعيار اقتصاديا بإقامته.
- أن تكون الجزائر المركز الرئيسي لإدارة نشاطه والعبرة منـــه أن تكـــون المركز الرئيسي لإدارة نشاطه.
وعلى ذلك فإن تحقيق أحد المعايير الثلاثة سالفة الذكر يلزم سريان الضريبة على كل ما يحققه المكلف من الإيرادات الخاضعة للضريبة بصرف النظـــر عن مكان تحقيق هذه الإيرادات، فالضريبة تمس بالإضافة إلى الإيرادات التي يحققها في الجزائر الإيرادات الأخرى التي حققها المكلف في الخـــارج فـــي حدود التي يرسمها القانون.
إن مبدأ التبعية الاقتصادية يكمن جوهره في حق الدولة في تطبيق قوانينهـــا داخل حدودها على كل ما يتم فيها من أعمال وكل ما يتحقق فيها من إيرادات بصرف النظر عن مكان إقامة من حصل عليها، وهو ما نصت عليه المـــادة 93 من قانون الضرائب المباشرة التي تقضي سريان الضريبة علـــى غيـــر المقيمين في الجزائر أي كانت جنسيتهم وذلك بالنسبة للمداخيل المحققة فـــي الجزائر.
إذا ما قارنا بما تتسم به الضريبة على الدخل الإجمالي وفق للتشريع الضريبي الجزائري نجد ما يلي:
-عدم شمولية الإقرار الضريبي السنوي:
وفق التشـــريع الضـــريبي الجزائـــري يقـــوم المكلـــف بالضـــريبة علـــى الدخل الإجمالي بتقديم تصريح واحد لمفتشية الضرائب التـــابع لهـــا إقليميـــا ويتضمن هذا التصريح ما تحصل عليه من مداخيل (SERIE GN°1)، والتـــي

تملأ من طرف الأشخاص الطبيعيين والذين يمارسون نشاطات تجارية أو صناعية وحرفية والمهن غير التجارية والنشاطات الفلاحية، وكذلك الأشخاص الذين يؤجرون عقارات مبنية أو غير مبنية بما فيها الأراضي الفلاحية والأشخاص الذين يحصلون على إيرادات من فوائد رؤوس الأموال المنقولة والأجور والرواتب والمعاشات.
وبذلك أخرج المشرع الضريبي الجزائري من نطاق الإقرار الضريبي السنوي الإيرادات المتحصل عليها من تنازل الأشخاص عن الممتلكات المبنية وغير المبنية، والتي تعامل معاملة خاصة شأنها شأن الأجور و الرواتب التي تقتطع من المصدر.
وتأسيسًا على هذا نجد أن إجراءات ربط الضريبة على الدخل الإجمالي في النظام الضريبي الجزائري يتصف بالتعددية، حيث تربط الضريبة من واقع التصريح السنوي الذي يقدمه المكلف متضمناً صافي دخله من المصادر سالفة الذكر، كما ترتبط الضريبة بصفة مستقلة عن التصرفات العقارية والأجور والرواتب والمعاشات.
-عدم تحصيل الضريبة دفعة واحدة:
يتم تحصيل الضريبة على دخل رؤوس الموال المنقولة والمرتبات من المنبع، كما يتم تحصيل ضريبة الدخل الناتج عن نشاط التجاري والصناعي والمهن غير التجارية والنشاطات الفلاحية وفق طريق الورد(Rôle) والتي تصدره إدارة الضرائب بعد تقديم المكلف تصريحه، وبناءً على ذلك يتم تحصيل الضريبة على دخل النشاطات المذكورة من واقع التصريح الذي يقدمه المكلف عن مجموع الدخل المحقق خلال السنة الضريبية بعد إجراء التسوية اللازمة.

المطلب الثاني: عرض للضريبة على الدخل بعد الإصلاح الضريبي

تطورت طبيعة الضريبة على الدخل الإجمالي وتباينت أهدافها من خلال الإصلاح الضريبي لسنة 1992، فقد كانت الضريبة على الدخل ضريبة نوعية ونسبية وقد ترتب عن ذلك أن أصبحت عبء كبير على الأشخاص الخاضعين لها(*) مما دفع الدولة إلى إيجاد صيغة جديدة لهذه الضريبة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي.
عند دراستنا لخصائص الضريبة الإجمالي أشرنا إلى أن المشرع الضريبي الجزائري فرق بين سبعة مصادر للدخل التي تخضع لهذه الضريبة، وذلك لتحديد الإيرادات المستمدة من كل مصدر من تلك المصادر والتكاليف

(*) ينبغي الالتزام أكثر بالتحكم في النظام الضريبي عوض البحث في جيب المواطن عن أموال لم يملكها بعد.

المرتبطة بها، وبما أن كل مصدر من الدخل يختلف في طبيعته عن طبيعة الدخل من مصادر أخرى من حيث الشروط الواجب توافرها لسريان الضريبة عليه، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين نوعين من المداخيل:

أولا: مداخيل قوة العمل

تكمن مداخيل قوة العمل في المداخيل المتأتية من النشاطات التالية:
- النشاطات الصناعية والتجارية.
- النشاطات غير التجارية.
- الأجور والرواتب.

أ- الأرباح الصناعية والتجارية

لقد حدد المشرع الضريبي نظامين لتحديد الأرباح الصناعية والتجارية(*) والتي تتمثل فيما يلي[1]:

1-النظام الجزافي:

إن هذا النظام يعتبر عقدا بين المكلف والإدارة الضريبية، ويتم ذلك على أساس المعلومات المتوفرة لدى الإدارة حول تصريحاته السنوية وكذلك المظاهر الخارجية وحجم نشاطه وهذا بعد إجراء المعاينات لدى المكلفين، ويطبق النظام الجزافي في الحالات التالية:
- رقم أعمال سنوي لا يفوق عن 3.000.000 دج في حالة نشاط تجارة البضائع.
- رقم أعمال سنوي لا يفوق عن 1.500.000دج في حالة نشاط تقديم الخدمات بالإضافة إلى ذلك يتم تحديد الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي في الحالات التالية:
- 35% من الربح على النشاط المخابر.
- 25% من الربح المحقق في السنتين الأولى والثانية للنشاط الممارس من طرف الأشخاص الذين لديهم صفة العضوية في جيش التحرير الوطني و أرامل الشهداء.

(*) المقصود بالدخل التجاري والصناعي الدخل الناتج عن ممارسة أي عمل تجاري أو صناعي أو حرفي، ويعتبر من الأعمال التجارية والصناعية الخاضعة للضريبة عملية تقسيم الأراضي وبيعها بعد القيام بعملية التهيئة، كما تشمل التجارة و الصناعة بأنواعها كما تشمل أعمال المقاولات ويتم تحديد الدخل سنوي على أساس نتيجة العمليات باختلاف أنواعها.

[1] Journal officiel n°80, article n°27, la loi de finances 2001, Alger, 2000, P 16.

كما يتعين على المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي في النظام الحقيقي الحيازة على ([1]):

- دفتر اليومية.
- دفتر الأستاذ.
- الدفاتر المحاسبية المساعدة.
- إعداد الميزانية Etablissement d'un bilan.

ويتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة حسب المادة العاشرة من قانون الضرائب المباشرة بمقابلة ما يدخل في وعاءها أي الإيرادات الصناعية والتجارية بالتكاليف التي يسمح المشرع الضريبي بخصمها و التي تتمثل في:

- المشتريات من المواد والسلع.
- المصاريف العامة.
- الإهتلاكات.
- الضرائب والرسوم المهنية.

في إطار النظام الحقيقي فإن الربح الصافي يحدد بعد خصم التكاليف التي يتم اتفاقها في إطار التسيير العادي للمؤسسة، لذلك وجب أن تكون هذه التكاليف منطقية ومدعمة بالاثباتات الكافية .Les pièces justificatives

ب-المداخيل غير التجارية

لقد حدد المشرع الضريبي الجزائري ثلاث أنظمة لتحديد الأرباح غير التجارية الناتجة عن أنشطة المهن الحرة وتتمثل هذه الأنظمة في ([2]):

1-نظام التقدير الاداري:

إن هذا النظام يشبه نظام التقدير الجزافي المتبع في تحديد الأرباح الصناعية والتجارية، ويطبق هذا النظام عندما تكون مداخيل المحققة سنوياً لا تفوق 300.000 دج في هذا النظام يترك للإدارة الضريبية تحديد دخل المكلفين بهذه الضريبة بناء على الأدلة و العلامات التي تكشف عن مصادر دخل المكلفين، ويلجأ المشرع إلى استعمال هذه الطريقة كجزاء عن تخلف المكلف عن تصريحاته الضريبية وتقديمه لتصريحات متضمنة غش ضريبي، فتقوم الإدارة الضريبية بتقدير دخله دون الاستعانة بالمظاهر الخارجية، ويمكن

[1] Guide pratique du contribuable, édité par la DGI, édition du SAHEL, Alger. 1999, P18.
[2] Guide pratique des professions libérales, édité par la DGI, édition du SAHEL, Alger 2001, P27

للمكلف في هذه الحالة الطعن في حالة ما رأى أن رقم الأعمال المحدد مُبالغ فيه ولا يعكس طبيعة نشاطه.
ولمحاربة الغش الضريبي الممارس في هذا النوع من الضريبة وجب على المكلف أن يقدم لمفتشية الضرائب المختلفة سجلا يكون موقعاً ومرقماً، يدون فيه الإيرادات المهنية بالتفصيل وكذا نفقاته المهنية ووجب عليه الاحتفاظ به حتى نهاية السنة الرابعة التي سجلت فيه الإيرادات.
وتتمثل الإيرادات التي تأخذ في الحساب في تحديد الدخل الخاضع للضريبة في:
- الإيرادات المهنية المحققة من ممارسة نشاطات الطب، المحماة، المحاسبة، الهندسة، التعليم الخاص.
- الأرباح الاستثنائية إما من التنازل عن عناصر الأصول الموجهة أو التعويضات والإعانات بمقابل التوقف عن ممارسة المهنة.
أما النفقات التي يسمح المشرع بخصمها من هذه المداخيل وهي:
- المصاريف الخاصة.
- الضرائب والرسوم المهني.
- التكاليف المرتبطة بتأدية الخدمات (المشتريات).

2-نظام الاقتطاع من المصدر:

يعتبر نظام الاقتطاع من المصدر كتصريح من الغير، في هذه الحالة يقوم شخص آخر غير مكلف بتقديم تصريح إلى الإدارة الضريبية يحدد فيه مقدار الدخل الذي تحصل عليه المكلف الحقيقي، وغالبا ما يصبح تقييم الغير لتصريحه حجز لمبلغ الضريبة المستحقة على دخل المكلف الحقيقي ويدفعها إلى الخزينة.
كما نشير أنه يوجد بعض من المداخيل ذات طبيعة غير تجارية فهي تقتطع من المصدر هذه المداخيل تكون محققة من طرف مكلفين لا يملكون إقامة في الجزائر. ويمكن تلخصيها في:

- المبالغ المدفوعة في إطار أجور من نشاط مبذول في الجزائر.
- المبالغ المدفوعة في إطار أجور خدمات مورست في الجزائر.

كما تخضع نواتج حقوق المؤلفين(*) من طرف الكتاب للاقتطاع من المصدر.

(*) حق التأليف هو حق تمنحه الحكومة لحماية أصحاب الأعمال أو المؤلفات الأدبية والموسيقية، أو أي عمل فني أخر حق لا يقلد هذا العمل من قبل الآخرين إلا بترخيص أو على إذن من صاحب هذا العمل الفني المعين.

3-نظام التصريح المراقب:

يعتبر نظام التصريح المراقب نموذج مصغر لنظام التقدير الحقيقي و يطبق هذا النظام في الحالات التالية ([1]):

-رقم أعمال سنوي يفوق 300.000 دج.

المكلفون الذين يخضعون لنظام التقدير الحقيقي يشترط أن يختاروا هذا النظام بطلب يرسل إلى مفتش الضرائب قبل 1 أفريل كل سنتين، على أن يلتزم المكلف بتقديم تصريح سنوي حول رقم أعماله مع إثبات هذا الرقم بكل المبررات اللازمة.

ولتوفير هذا الشرط وجب على المكلف حيازة محاسبة تكمن في حيازته لسجل اليومية موقعاً من طرف رئيس المحكمة، يدون فيه كل الإيرادات والنفقات المتعلقة بنشاطه ويجب عليه الاحتفاظ به حتى نهاية السنة الرابعة للسنة التي حقق فيها الإيرادات المصرح بها، كما يلتزم المكلف بمسك محاسبة منتظمة وحيازة كل المبررات للأعباء المصرح بها.

جـ- الأجور والرواتب

يسود الاتفاق على أن أكثر السُبل فعالية للقضاء على الفوارق في الدخل هو تمكين ذوي الدخل المحدود من انتشال أنفسهم من هذا الوضع، لكن أصحاب المداخيل المحدودة لا يمتلكون من راس المال إلا قوة عملهم وقدرتهم الإبداعية، ولذلك فإن تقوية هذه الطبقة تقتضي أن تتبنى الدولة باعتبارها حارسة على جميع المواطنين ومسؤولة أمام عامة الناس، و السياسات والبرامج التنموية تُمكن هذه الطبقة من امتلاك جميع أنواع رأس المال.

بناءً على ذلك فإن الطبقة المحدودة الدخل تتمثل في الطبقة الأجيرة والتي تتحصل على الأجور والرواتب نتيجة استغلال الآخرين لقدراتهم الإبداعية و البدنية.

1- تعاريف عامة حول مصادر الدخل الأجراء

تتمثل مصادر دخل الأجراء في ([2]):

- **الأجور:** تدل كلمة أجر عن كل مكافأة مقابل تأدية عمل من قبل شخص لفائدة شخص آخر(المستخدم) وذلك بموجب عقد عمل أو اتفاقية جماعية للعمل، ويحسب هذا الأجر سواء بطريقة جزافية(حسب وقت العمل) أو مقابل كمية العمل المقدمة.

---

[1] Journal officiel n° 80, article 4, la loi de finances 2001, opcit, P3

[2] Barème de l'impôt sur le neveu Global, édité par la DGI, édition ENAG, Alger 1999, P1,2

- **المكافأة:** تدل كلمة مكفأة على أجرة عمل أو تأدية عمل وهي نوعين، مكفأة رئيسية وهي الراتب أو الأجر حسب الحالة، وثانوية وهي زيادة عن المكفأة الرئيسة وتتمثل في علاوة أو تعويض، كما تعتبر الأجور والعلاوات المدفوعة إلى المساهمين في الشركات مكفآت تدفع للمد راء والمسيرين الشركات.
- **المعاشات والريوع العمرية:** كما تعتبر كمداخيل خاضعة لضريبة المعاشات والتي تعتبر إعانة مالية دورية يتعهد شخص يدعى المدين بالراتب بدفعها لشخص آخر يسمى الدائن بالراتب وذلك طيلة مدة حياة هذا الأخير.

2- الإعفاءات

لتحديد الدخل المشكل لوعاء الضريبة المطبقة على دخل الأجراء، يتعين الأخذ في الحساب مبلغ المعاشات والريوع العمرية والمكافآت الرئيسية مضاف إليها المكافآت الثانوية المدفوعة للمستفيدين، وتعفى من الضريبة(*):

- المنح ذات الطابع العائلي المنصوص عليها في التشريع الاجتماعي مثل الأجرة الوحيدة، المنح العائلية، منحة الأمومة، التعويضات الممنوحة لضحايا حوادث العمل.
- المصاريف والتعويضات الخاصة بالتنقل وتأدية المهام.
- المعاشات المخصصة للمجاهدين وأرامل الشهداء.
- العمال المعوقون حركياً وذهنياً أو المكفوفون والصم البكم الذين يقل دخلهم الشهري عن 1200 دج
- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة تحت أي شكل كان من قبل الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية.
- الأشخاص الذين هم من جنسية أجنبية والذين يعملون في الجزائر قصد تقديم بصفة تطوعية مساعدة منصوص في اتفاق دولي.

ثانيا: مداخيل الملكية

تكمن مداخيل الملكية في المداخيل المتأتية من:

- إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية.
- الأراضي الفلاحية.
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات المبنية وغير المبينة.
- ريوع الأسهم وحصص الشركاء.
- إيرادات الديون والودائع و الكفالات.

(*) يعفى قانون المالية لسنة 2003 الدخل الإجمالي للأجراء الذين يتقاضون رواتب من 6500 دج إلى 8000 دينار شهري بالنسبة لغير المتزوجين ومن 7500 دج إلى 9000 دج شهير بالنسبة للمزوجين، و سينجم عن هذا الإجراء تقليص العبئ الضريبي لهاتين الفئتين بمبلغ 150 إلى 500 دينار شهري، و يعادل تطبيقه ما قيمته 6.7 مليار دينار من المداخيل المنقوصة من الحصيلة الضريبة.

أ-المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية

المداخيل العقارية هي المداخيل المتأتية من إيجار عقارات أو جزء من عقارات مبنية وغير مبنية ومن تأجير المحلات التجارية والصناعية غير المجهزة بالعتاد، إذ لم تكن مدرجة في أرباح المؤسسات الصناعية والتجارية([1]).

كما تدرج في تحديد الدخل الإجمالي الأرباح الناتجة عن العقود العقارية.
ويتكون الأساس الضريبي المعتمد في العقود العقارية من القيمة الايجارية المحددة استنادا إلى السوق المحلية أو حسب المقاييس المقررة عن طريق التنظيم العام.

كما تدرج في صنف الريوع العقارية([*]) الإيرادات الناتجة عن إيجار الأملاك غير المبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية.
ويتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة من خلال الفرق بين:

- قيمة الإيجار الإجمالي سنويا من جهة
- من جهة أخرى التخصصات الجزافية متمثلة في مصاريف الاحتفاظ والتحسين هي 10% في حالة الإيجار للاستعمال المهني 80% في حالة الإيجار للاستعمال السكني على أن لا يفوق الحد الأقصى للإيجار السنوي 180.000 دج.

على أن يلتزم المكلفون بهذه الضريبة والذين يتحصلون على ريوع عقارية أن يقدموا تصريحا إلى مفتش الضرائب المختلفة لمكان وجود العقر، قبل تاريخ 1 أفريل من كل سنة.

---

[1] المادة (42) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة مرجع سابق

(*) المقصود بالريع العقاري الدخل الناتج من إيجار العقارات ويقصد بالعقارات، المباني التي تؤجر للاستعمال المعني أي المكاتب أو المتاجر، أما بالنسبة للمالكين للأراضي الزراعية التي تؤجر للغير مقابل دخل ثابت نقدي أو عيني يتم تحديده دون النظر إلى ما تنتجه الأراضي فإن هذا الدخل يفسر دخلاً عقاري يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

ب-المداخيل الفلاحية

تتمثل الإيرادات الفلاحية في الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية[*] وتربية المواشي وتشكل أيضا إيرادات فلاحية الإيرادات الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن والنحل غير أنه لا يمكن أن تعتبر أنشطة تربية الدواجن إيرادات فلاحية إلا إذا [1]:

- كانت ممارسة من طرف المزارع في مزرعته.
- كانت لا تكتسي طابعا صناعيا.

كما تجدر الإشارة إلى أنه تعفى من ضريبة الدخل الإيرادات الناتجة من زراعة الحبوب والبقول الجافة، ومن جهة أخرى تعفى من الضريبة على الدخل لمدة عشر سنوات الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية المواشي الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية.

وتحدد القاعدة الخاضعة للضريبة حسب المعايير التالية:

- طبيعة الزراعة.
- حجم المساحة المزروعة.
- المردود المتوسط للهكتار الواحد.

وتعطى بالعلاقة التالية(القيمة التجارية للهكتار-مصاريف وتكاليف الهكتار الواحد) المساحة.

جـ- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات المبنية وغير المبنية

تعتبر فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية فوائض القيمة المحققة فعلا من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج النطاق المهني عن عقارات أو أجزاء عن عقارات مبنية وغير مبنية وكذا الحقوق العقارية المرتبطة بهذه الأملاك ([2])، لكن لا تدخل في مكونات الأساس الخاضع للضريبة فوائض القيمة المحققة بمناسبة تنازل عن ملك عقاري تابع لشركة من أجل تصفية ارث شائع.

ويحدد فائض القيمة الخاضع للضريبة كما يلي:

(*) تقييم الإيرادات الفلاحية داخل ناتج من الاستغلال الزراعي البحث للأراضي الزراعية، والمقصود بالاستغلال الزراعي البحث هو التصرف في محصولها بحالته الأولية أي دون إدخال أي عملية تحويلية أو تصنعيه عليه، فإذ قام المكلف به يصبح نشاطا تجاريا.

(1) Guide pratique du contribuable, édité par la DGI, édition du Sahel, 2001,P35.

[2] Guide pratique du contribuable, opcit P32

سعر التنازل(سعر البيع) ناقص سعر الحيازة (سعر الشراء) وكذلك مصاريف البيع والتحسين وهي محددة على النحو التالي:

- إذ كانت المصاريف المصرح بها (مبررة) تقطع نسبة 30% من سعر الشراء.
إذا كانت المصاريف المصرح بها غير مبررة تقتطع جزافيا نسبة 10% من سعر البيع.
كما يستفيد المكلفون بهذه الضريبة من تخفيض في قيمة الوعاء الخاضع للضريبة وذلك انطلاقا من مدة الاحتفاظ بالملك المتنازل عليه، وتحدد هذه التخفيضات على النحو التالي:

الجدول -07 - التخفيضات الممنوحة(فائض القيمة)

مدة الاتفاق بالملكية	معدل التخفيض
أكثر من 15 سنة	%100
من 10 سنوات إلى 15 سنة	%80
من 6 سنوات إلى 10 سنوات	%60
من 04 سنوات إلى 06 سنوات	%40
من سنتين إلى سنة	%30

المصدر: وزارة المالية، المديرية العام للضرائب

و تطبق نسبة 15% من قيمة الفائض والناتج عن الفرق بين السعر التنازل وسعر الاكتساب.

د- ريوع الأسهم وحصص الشركاء

تتمثل ريوع الأسهم وحصص الشركاء في الإيرادات التي توزعها شركات الأسهم بمفهوم القانون التجاري، والشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات الأشخاص التي اختارت نظام ضريبة شركات رؤوس الأموال(*) وتتمثل هذه الريوع على وجه الخصوص في[1]:

(*) يمكن أن تصبح الأسهم ملكاً للأشخاص أو الشركات مساهمة، ولاشيء يمنع في ظل النظام الاقتصادي الحر أن تكون هذه الشركات المساهمة ملكاً لشركات مساهمة أكبر إلى مالا نهاية، أي أن ملكية المؤسسة القائمة بعملية الإنتاج لتنتقل إلى أشخاص أو مؤسسات أخرى لا علاقة لها على الإطلاق بعملية الإنتاج، لأن تجارة الأسهم في البورصة عملية أخرى قائمة بذاتها وتتولاها المصاريف أولا وشركات التأمين ثانيا.

[1] Fiscalité des valeurs mobilières, édité par la DGI, Alger,2001,P4,5.

- الأرباح و الإيرادات التي لا تدرج في الإحتياطات أو في رأس المال.
- المبالغ والقيم الموضوعة تحت تصرف الشركاء أو حاملي الأسهم والحصص في الشركات.
- المكافآت المدفوعة للشركاء.
- أتعاب مجلس الإدارة والنسب المئوية من الربح الممنوحة لمدراء الشركات كمكافأة عن وظيفتهم.
- النتائج في طور التخصيص للشركات التي لم تكن خلال فترة ثلاث سنوات محل تخصيص إلى رأس المال الشركة.

ويقصد بالأرباح تلك المعتمدة لإقرار أساس الضريبة المفروضة على أرباح الشركات، يضاف إليها الأرباح المعفاة من الضريبة المذكورة والأرباح المحققة خارج الجزائر، ما لم تقرر أحكام في نطاق اتفاقيات قصد تجنب الضريبة المزدوجة بعد خصم المبالغ المدفوعة لتسديد الضريبة على أرباح الشركات.

ويتعين على الأشخاص المستفيدين من ريوع الأسهم والحصص في الشركات أن يكتتبوا قبل الفاتح أفريل من كل سنة تصريحاً إلى مفتش الضرائب لمكان إقامتهم(*).

هـ- إيرادات الديون والودائع والكفالات

تعتبر الفوائد الديون والودائع و الكفالات من المداخيل الخاضعة للضريبة كما تشمل المصادر الأخرى والمتمثلة أساسا في[1]:

- سندات الصندوق.
- الحسابات الجارية.
- الكفالات نقداً.
- الودائع تحت الطلب ولأجل محدد مهما كان المودع ومهما كان تخصيص الوديعة.
- الديون العقارية وكذا الديون المماثلة بها، الأسهم والسندات العامة وسندات القروض الأخرى القابلة للتداول(**) باستثناء كل العمليات التجارية التي لا تكتسي الطابع القانوني الخاص بالقرض.

(*) جاء في جدول أعمال عرض ومناقشة لنص قانون المالية سنة 1999، إعفاء جبائي لمدة خمس سنوات للمداخيل المتأتية من القيم المنقولة أي الفوائد الناتجة عن عمليات البورصة و القروض بالسندات، وهذا يهدف إلى ضمان تطور سريع سوق رؤوس الموال وبورصة الجزائر.

(1) المادة 55، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق.

(**) سندات القرض القابلة للتحويل هي عبارة عن سندات يمكن تبدليها إلى اسهم وذلك باختيار و موافقة حاملي السندات هذه. أسهم قابلة للتحويل عندما تكون السهم في شركة ما قبلة للتحويل إلى نوع آخر من أوراق الشركة المالية عن ذالك تدعي هذه الأسهم، أسهمها قابلة للتحويل.

المطلب الثالث: تحديد و التقييم النظري للضريبة على الدخل الإجمالي

تحتل ضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين أهمية نسبية مرتفعة داخل الهيكل الضريبي الجزائري، حيث يتم الاعتماد عليها بصورة رئيسية في الحصول على الجزء الأكبر من الحصيلة الضريبية، وتحقيق الأهداف الرئيسية للنظام الضريبي الجزائري.
وسعياً للإلمام بالجوانب العامة لهذه الضريبة و بما يتفق مع الواقع الدراسي ويحقق في نفس الوقت فائدة عملية للباحث، نتناول بالدراسة والتحليل لهذه الضريبة من الناحية التطبيقية دون الدخول في التفاصيل الحسابية لبعض بنودها.

أولاً: تحديد الدخل الخاضع للضريبة

تعتبر ضريبة الأشخاص الطبيعيين ضريبة موحدة وتفرض على إجمالي مداخيل المكلف من كافة المصادر (دخل العمل، دخل رأس المال، دخل رأس المال والعمل معا) وليس على كل مصدر من مصادر الدخل على حده، ولتحديد مقدار الضريبة الموحدة المستحقة على المكلف فإن الأمر يستلزم ضرورة القيام بالعديد من الخطوات والإجراءات التي تستهدف تحديد الدخل الخاضع للضريبة ([1]).
و باستقراء ما جاء في التشريع الضريبي الجزائري فيما يتعلق بطريقة تحديد الدخل الخاضع للضريبة، يتضح لنا أن الدخل الخاضع للضريبة يستند إلى مفهوم الدخل الإجمالي بعد تخفيضه بقيمة الإعفاءات الشخصية ومجموعة أخرى من الاقتطاعات.
وتسهيلا لفهم طريقة الوصول إلى وعاء الضريبة ارتأينا القيام بالخطوات التالية:

أ-تحديد الدخل الإجمالي

لتحديد الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة يستلزم علينا تحديد الدخل الإجمالي للمكلف، ولتحقيق هذا الهدف لابد من القيام بمجموعة من العمليات الحسابية والتي تتمثل في ([2]):

---

[1] يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2000، ص 142، 143

[2] محمد عباس بدوي، التحاسب عن الضريبة الموحدة، مرجع سابق، ص 406

- حصر جميع المصادر الإيرادات الفعلية والمحتملة للمكلف مع تقدير قيمة دخل كل مصدر من هذه المصادر، وبجمع الإيرادات يتم الحصول على ما يسمى باجمالي دخل المكلف.
بعد الوصول إلى إجمالي إيرادات المكلف من مختلف المصادر يتم خصم النفقات التي تحملها في سبيل الحصول على هذا الدخل من كافة المصادر، بالإضافة إلى مجموعة من النفقات و الاقتطاعات الأخرى مثل النفقات التي يتحملها المكلف في سبيل الحصول على الدخل من الأنشطة الصناعية (كلفة المبيعات).
بعد استبعاد هذه النفقات يتم الحصول على مجموع الدخل الصافي الخاضع للضريبة، و وفق المفهوم الاقتصادي يتمثل هذا في إجمالي الإيرادات المتحصل عليها بعد استبعاد نفقات الحصول عليها.

ب-تحديد الدخل الخاضع للضريبة

بعد الحصول على الدخل الإجمالي يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة بعد القيام بخصم مجموعة من الإعفاءات و الاقتطاعات من الدخل الإجمالي، وهذا حسب ما يسمح به التشريع الضريبي الجزائري في نطاق دخل الأشخاص الطبيعيين والتي تتمثل أساسا في ([1]):

- الإعفاءات الشخصية

وفقا لتشريع الضريبي لعام 1990 فإن الإعفاءات من الضريبة على الدخل تتمثل أساسا في الإعفاءات الممنوحة للأجراء وأصبحت على النحو التالي:
تخفيض 10% من الوعاء الضريبي بالنسبة للمكلفين العزاب، ويجب أن لا يقل هذا الإعفاء عن 1200 دج ولا يزيد عن 6000دج في السنة أي ما بين 150 دج و 500 دج شهريا كتخفيض من الضريبة، أما بالنسبة للخاضعين للضريبة من المتزوجين فقد تم تخفيض 30% من الوعاء الضريبي غير أن هذا التخفيض يجب أن لا يقل عن 3000 دج ولا يزيد عن 15600 دج سنويا أي ما بين 250دج و 1300 دج شهريا كتخفيض من الضريبة.
كما يمكن أن يطبق هذا الإعفاء على المنح و الريوع العمرية، ويجب الأخذ بعين الاعتبار عند تأسيس الدخل الخاضع للضريبة وكذا اقتطاعات الحالة العائلية للمكلف بالضريبة.

---
[1] Barème de l'impôt sur le revenue global, opcit, P4

- **الإعفاءات الدائمة**

وفقا لتشريع الضريبي لعام 1999 فإن الإعفاءات من الضريبة على دخل الخاضعين للضريبة والذين لا يزيد دخلهم عن 60000 دج، هذه الفئة هي معفية من الضريبة على الدخل الإجمالي بصفة دائمة.

ثانيا: تحديد دين الضريبة

بعد تحديد الدخل الخاضع للضريبة نستطيع تحديد دين الضريبة المستحقة على هذا الدخل وحتى يتحقق هذا الهدف يستلزم ضرورة معرفة الهيكل السائد لسعر الضريبة، و باستقراء هيكل أسعار الضريبة الذي ساد خلال فترة التسعينات أي بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1992 يتضح لنا أن ضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين ضريبة تصاعدية بالشرائح، حيث يزداد السعر الحدي للضريبة مع الانتقال من شريحة أدنى إلى شريحة أعلى، وبدراسة تطورات المعدلات الحدية للضريبة خلال نفس الفترة يتضح لنا أن المعدلات الحدية التي كانت سائدة خلال الفترة 1992-1999 تتكون من ثلاث جداول: الجدول رقم -08- يبدأ بسعر 12% تخضع له جميع المداخيل التي تتراوح ما بين 25200دج و 37800دج وينتهي هذا الجدول إلى الشريحة الأخيرة وهذا ما زاد عن 718200دج وتعفى من الضريبة على الدخل الذي لا يزيد عن 25200دج.

الجدول رقم-08- جدول أسعار الضريبة لسنة 1992

سقف الدخل الخاضع للضريبة (دج)	معدل الضريبة
لا يتجاوز 25200	% 0
من 25001 إلى 37800	% 12
من 37801 إلى 63000	% 15
من 63001 إلى 100800	% 18
من 100801 إلى 151200	% 23
من 151201 إلى 214200	% 29
من 214201 إلى 289800	% 35
من 289801 إلى 378000	% 42
من 378001 إلى 478800	% 49
من 478801 إلى 592200	% 56
من 592201 إلى 718200	% 63
ما زاد عن 718200	% 70

المصدر: قانون المالية لسنة 1992

أما الجدول رقم-09- فإن معدل الضريبة يكون تصاعديا حيث يزداد المعدل الحدي للضريبة كلما انتقلنا إلى شريحة أعلى، ويتراوح مدى السعر التصاعدي بين 15% و 50% أي أن الشريحة الأخيرة من الدخل سوف تخضع لمعدل ضريبي يبلغ 50%، ومما لاشك فيه أن هذا السعر يتسم بالمبالغة الشديدة وقد ترتب عليه العديد من الآثار السلبية، حيث زاد الحافز لدى العديد من الأفراد على التهرب الضريبي بالإضافة إلى إنقاص الحافز لدى الأفراد على الادخار و الاستثمار.

هذه بعض الأسباب التي شجعت المشرع الضريبي على تخفيض المعدلات التصاعدية التي كانت تتروح مابين 15% و 50% رغبة منه في تحقيق الانتعاش الاقتصادي ومواجهة بعض موجات الانكماش داخل الاقتصاد الوطني، إذا أصبحت هذه المعدلات تتراوح بين 10% و 40% عام 1999، والجدولان رقم(09) و(10) يوضحان لنا تطور الأسعار الحدية للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين خلال الفترات 1993-1997 و 1998 إلى سنة 2001 بالترتيب(*):

(*) Journal officiel n° 86,2002,Article 14, loi de finances 2003.

الجدول رقم-09- جدول أسعار الضريبة فترة 1993-1997

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	معدل الضريبة
لا يتجاوز 30000	% 0
من 30001 إلى 120000	% 15
من 120001 إلى 240000	% 20
من 240001 إلى 720000	% 30
من 720001 إلى 192000	% 40
أكثر من 1920000	% 50

المصدر: قانون المالية لسنة 1994

الجدول رقم -10- جدول أسعار الضريبة المطبق منذ سنة 1998

قسط الدخل الخاضع للضريبة(دج)	معدل الضريبة
لا يتجاوز 60000	% 0
من 60001 إلى 180000	% 10
من 180001 إلى 360000	% 20
من 360001 إلى 720000	% 30
من 720001 إلى 1920000	% 35
أكثر من 1920000	% 40

المصدر: قانون المالية لسنة 1999

من خلال البيانات المتوفرة في الجدول (10) يتضح لنا:

-أن الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين السائدة بين 1993-1997 تسمح بتقسيم الدخل الخاضع للضريبة إلى ست شرائح، الشريحة الأولى تمثل الحد الأدنى لمستوى المعيشة والذي يبلغ 30000 دج، ويخضع دخل الشريحة الأولى إلى معدل ضريبة صفري، و ابتداء من الشريحة الثانية يتخذ المعدل الحدي للضريبة قيمًا موجبة يبدأ بمعدل 15% ثم يزداد معدل الضريبة من شريحة إلى أخرى، حيث يصل أقصاه في الشريحة السادسة حيث يكون معدل الضريبة 50% ، وتتسم الشريحة الأخيرة بأنها شريحة مفتوحة حيث لا يوجد بها حد أقصى للدخل الخاضع للضريبة ويخضع لسعر هذه الشريحة الدخل الذي يزيد قيمته 1920000 دج.

بمقارنة هيكل أسعار الضريبة السائدة قبل عام 1998 كما يوضحه الجدول رقم (09) وهيكل الأسعار الذي أصبح سائداً منذ 1998 كما يوضحه الجدول رقم (10)، يتضح لنا انخفاض الحد الأدنى من 15% إلى 10% وكذلك انخفاض الحد الأقصى من 5% إلى 40% وكذلك انتقال الحد الأدنى من 30000 دج إلى 60000 دج

ثالثا: التقييم النظري للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعد الإصلاح الضريبي

من خلال دراستنا للتشريع الضريبي الجزائري في الجزء الخاص بضريبة الأشخاص الطبيعيين، قد جذب انتباهنا ما يتضمنه من بنود مختلفة ومتنوعة تتعلق بأهداف متعددة و متشابكة يصعب على الباحث أحيانا أن يفهمها ويعرضها بصورة واحدة مما يحقق الاستفادة العلمية للباحث في هذا المجال، لذا نعرض هذه الجوانب في شكل عدد من ملاحظات عامة:

- يعتمد أسلوب تحصيل الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على العديد من الطرق ومن أشهرها الحجز عند المنبع والأقساط المقدمة، بالنسبة لطريقة الحجز من المنبع يتم الاعتماد عليها بصفة خاصة في تحصيل الضريبة المستحقة على الأجور والرواتب وتوريدها إلى الخزينة، أما بالنسبة لطريقة الأقساط المقدمة فيتم الاعتماد عليها بصفة خاصة في تحصيل الضريبة المستحقة على دخل المكلف من غير أصحاب الأجور الرواتب حيث يجب أن يقدم المكلف تصريحا سنويا عند دخله عند نهاية كل سنة.

- يتضمن التشريع الضريبي الجزائري السائد حاليا العديد من المواد التي تسمح بزيادة العديد من التخفيضات والإعفاءات(*) لأصحاب المداخيل المنخفضة، مما قد يعطي لنا مؤشرا على أن النظام الضريبي الجزائري في نطاق ضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين يأخذ بعين الاعتبار العدالة في بعض أجزائه، وفي نفس الوقت لا يهمل اعتبارات النمو، فالتعديلات الضريبية الجديدة قد سمحت ليس فقط بتخفيض معدلات الضريبة السائدة مقارنة عما كان سائدا قبل عام 1993، ولكن أيضا بتخفيض معدلات الضريبة بالنسبة لأعلى شريحة بالمقارنة مع الشريحة السابقة، ونفس الملاحظة يمكن أن

(*) تشكل هذه التخفيضات والإعفاءات تحويلا للمداخيل من ميزانية الدولة نحو العمال والمتعاملين الاقتصاديين ويقدر هذا التحويل سنة 1999 ب 7.4 مليار دينار جزائري أي 6.4 مليار دينار جزائري برسم مداخيل الأجراء ومليار واحد برسم الضريبة على الدخل الإجمالي لغير الأجراء وهذا حسب نص قانون المالية سنة 1999.

نسجلها بالنسبة للتعديل في قانون المالية لسنة 1999، وقد يتناقض ذلك مع مقتضيات العدالة الاجتماعية في توزيع المداخيل.
باستقراء بعض مواد الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يتضح لنا وجود معاملة خاصة لبعض المداخيل، وتتمثل هذه المعاملة في جملة من التخفيضات التي تطرقنا إليها في التحليل السابق وهذا لتشجيع بعض الأنشطة عن أنشطة أخرى، كما تم تخفيض 30% من الأرباح المعاد استثمارها دون تحديد ما كان الاستثمار طويل الأجل أو قصير الأجل، وهذا لتشجيع الاستثمار والهدف هنا اقتصادي بحت، وكذلك تخفيضات جزافية بالنسبة للإيرادات العقارية المتأتية من إيجار العقارات المبنية وغير المبنية والمتمثلة في 10% في حالة الإيجار للاستعمال المهني وهذا لتشجيع إيجار المحلات و يهدف ذلك لتشجيع التجارة، و 80% للاستعمال السكني وهدف منه اجتماعي أكثر منه اقتصادي.
إلى جانب هذه التخفيضات توجد إعفاءات دائمة بالنسبة للأشخاص الذين لا يتجاوز دخلهم الحد الأدنى حسب الجداول المعطاة سابقا، سواء تعلق الأمر بنشاطات صناعية أو تجارية أو غير تجارية وحتى الأجراء، وهناك إعفاءات مؤقتة تصل إلى عشر سنوات حسب طبيعة النشاط الممارس.

المبحث الثالث: الضريبة على أرباح الشركات بعد الإصلاح الضريبي

كانت الشركات تخضع إلى مجموعة من الضرائب وكان المشرع الضريبي يعامل الدخل المحقق من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين معاملة واحدة، إلا أنه أعاد النظر في الضريبة على دخل الشركات فأصبحت تسمى بالضريبة على أرباح الشركات، وتخضع لمعدل ثابت ومكانزمات أخرى تختلف عن نظرتها في الأشخاص الطبيعيين، إلا أنهما يتفقان في طريقة تقدير الوعاء الخاضع للضريبة.
بناءً على ذلك نحاول في هذا المبحث التطرق إلى هذه الضريبة بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1992.

المطلب الأول: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

أولا: الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة:

كان الأشخاص المعنونين في النظام الضريبي قبل الإصلاح يخضعون للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، أما بعد الإصلاح الذي بوُشر فيه عام 1992 أصبحت هذه الضريبة تطبق حسب الشخصية القانونية المكلفة بالضريبة، لذلك يجب التفريق بين الشركات الخاضعة بسبب شكلها والشركات المحتمل أن تخضع لهذه الضريبة بسبب نشاطها وأخيراً الشركات التي من الممكن أن تخضع لاختيارات الخضوع لهذه الضريبة([1]).

– الشركات الخاضعة للضريبة بسبب شكلها:

تفرض الضريبة على صافي الأرباح الكلية مهما كان شكل الشركة سواء كانت عمومية أو خاصة و مهما كان غرضها، و تسرى الضريبة على الشركات ذات المسؤولية المحدودة(*) وشركات التوصية بالأسهم وشركات ذات الأسهم، وقد أشار قانون الضرائب المباشرة إلى هذه الشركات في المادة 136 منه.

– الشركات الخاضعة للضريبة بسبب نشاطها:

نقصد بالشركات الخاضعة للضريبة بسبب نشاطها الشركات المدنية التي لها هدف اجتماعي لا غير، وتباشر نشاطا مدنيا والتي لا تدخل في مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات إلا إذ اتخذت شكل شركة المساهمة، كما نجد المؤسسات والهيئات التجارية والصناعية والزراعية و البنكية وكذا الشركات التعاونية و الاتحادات التابعة لها، باستثناء التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية.

– الشركات التي تختار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات:

لقد أعطى المشرع الضريبي الجزائري حرية الاختيار لشركات الأشخاص فيما يخص الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، ويعد هذا النوع من الشركات خارج عن مجال تطبيق هذه الضريبة مع الالتزام ببعض الشروط منها أن هذا الاختيار لا رجعة فيه مدة حياة الشركة ويجب على هذه المؤسسات أن تمسك محاسبة دقيقة.

---

[1] رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1979، ص 241

(*) الشركات المحدودة هي الشركات التي يكون فيها التملك محصورا في مجموعة صغيرة من حاملي الحصص.

ونجد أن الشركات التي تخضع لمثل هذا الاختيار هي شـــركات التضـــامن، الشركات ذات توصية البسيطة، الشركات المدنية التي ليس لها طابع شركات المساهمة، وهذا حسب المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة.

ثانيا: المجال الإقليمي للضريبة وخصائصها:

تطبق الضريبة على الأرباح المحققة بالجزائر خصوصا ([1]):

- الأرباح المحققة من طرف الشركات من الممارسة العادية للنشاطات ذات الطابع الصناعي والتجاري، الفلاحي والنشاطات غير التجارية.
- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليس لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.
- أرباح المؤسسات التي لا تملك إقامة ثابتة إلا أنها تمارس نشاطات بصـــفة مباشرة أو غير مباشرة، ويتمثل هذا النشاط في إنجاز حلقة كاملة في العمليات التجارية .

وتتسم الضريبة على أرباح الشركات بمجموعة من الخصائص وهي:

- أنها ضريبة مباشرة تسري على الأشخاص المعنويين.
- أنها ضريبة سنوية فهذه الضريبة تطبق على الأرباح التي تحقق خلال سنة كاملة وليس على نتيجة كل عملية على حده، وهذا حسب ما نصـــت عليـــه المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة، والسنة الضريبية تكون متماشـــية مع السنة الميلادية أي تبدأ أول جانفي و تنتهي في 31 ديسمبر، وقد خـــرج المشرع الضريبي من مبدأ السنوية في بعض الحالات مـــثلاً عنـــد توقـــف نشاط الشركة.
- أنها ضريبة إقليمية فهي تفرض على صافي الأرباح التي تحققها الشركات داخل الجزائر بغض النظر عن موطن أصحابها، وهذا حسب المادة 137 من قانون ضرائب المباشرة.

ثالثا: وعاء الضريبة على أرباح الشركات

تطبق الضريبة على أرباح الشركات على صـــافي الـــربح وهـــو الوعـــاء الضريبي المعتمـــد ويتحقـــق هـــذا الوعـــاء خـــلال الســـنة، ولا يقتصـــر مفهوم الربح الخاضع في هذا المجال على الدخل الدوري بل يتضمن الأرباح

[1] Ecole nationale des impôts, cours d'impôts directs. IRG.IBS. KOLEA, 1999, P6

العرضية والنوعية والأرباح الرأسمالية الناتجة بصورة مباشرة من بيع أي اصل من الأصول الرأسمالية ([1]).

ولتحديد الربح الصافي يجب خصم كل التكاليف وذلك حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة، ويتم تقدير قيمة الربح وفق القواعد والأسس التي يسمح بها التشريع الضريبي الجزائري، كما نشير أن نطاق هذه الضريبة يتضمن الشركات والمؤسسات التي تتمتع بشخصية معنوية تكون مستقلة عن شخصية مالكها.

لذا فإن وعاء الضريبة على أرباح الشركات يقتصر على الأرباح المحققة من طرف الشركات بغض النظر عن أرباح و مداخيل الشركاء في هذه الشركات والمتأتية من مصادر مستقلة عن نشاط الشركة.

المطلب الثاني: تحديد الدخل الخاضع للضريبة المستحقة

يتحدد الربح الخاضع للضريبة بمقابلة مجموع الإيرادات المتحصل عليها بمجموعة النفقات اللازمة للحصول على هذه الإيرادات، والتي تكمن في مجموعة من النفقات واجبة الخصم ([2]).

أولا: تحديد النفقات الواجبة الخصم

لتحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، يقتضي ذلك خصم مجموعة من النفقات و التي أنفقت لأجل الحصول على الربح وأهمها:

أ- النفقات الجارية:

تتمثل النفقات الجارية في مجموعة من الأعباء التي تتحملها المؤسسة أو الشركة في سبيل الحصول على هذا الربح، وهذه الأعباء تتضمن الأجور والمرتبات والمكافآت وقيمة المواد الأولية و كذلك نفقات القروض والإشهار، وتعتبر هذه الأعباء عادية وضرورية لممارسة نشاط الشركة.

ب- النفقات الرأسمالية:

تتمثل النفقات الرأسمالية في إهتلاك الأصول الثابتة والتي يتم توزيعها على العمر الإنتاجي المتوقع، وفي نطاق التشريع الضريبي الجزائري يمكن التميز بين عدد من الطرق التي يتم الاعتماد عليها في توزيع تكلفة الاستثمار

[1] Ecole nationale des Impôts, Cours d'Impôts directs IRG.IBS, opcit, P 11

[2] Séminaire sur la fiscalité des entreprise, organisé par SPA KANAGHAZ, Alger,2001,P28.

على السنوات الإنتاجية المتوقعة، وبصفة عامة يسمح التشريع الضريبي الجزائري بالاعتماد على طرقتين وهما[1]:

1- طريقة القسط الثابت:

وفق طريقة القسط الثابت يتم توزيع إهتلاك الأصول الثابتة بنسب متساوية بين العمر الإنتاجي لهذه الأصول، مما يضمن أن تكون الأقساط المخصوصة سنويا من الربح متساوي خلال الحياة الإنتاجية.
في ضوء مما سبق فإن السماح بخصم أقساط الإهتلاك الثابتة سوف ينجم عنه انخفاض قيمة الوعاء الخاضع للضريبة بقيمة القسط، وبمعنى آخر فإن قيمة الضريبة المخفضة تساوي القسط المخصوم في سعر الضريبة.

2- طريقة القسط المتناقص:

وفقا لطريقة القسط المتناقص يتم خصم نسبة من تكلفة الأصول الرأسمالية التي لم تهتلك بعد، بحيث تكون نسبة الاهتلاك المسموح به تعادل ضعف تلك النسبة المسموح بها في ظل طريقة القسط الثابت.
وبالرغم أن القيمة المخفضة سوف تتناقص من سنة إلى أخرى، إلا أن نسبة الاهتلاك المسموح بها تبقى ثابتة.
ولتوضيح ذلك نفترض مجموعة من الأصول الرأسمالية الجديدة التي تبلغ قيمتها 100000 دج وعمرها الإنتاجي 10 سنوات، ففي طريقة الإهتلاك الثابتة سوف تبلغ النسبة10% من قيمة الأصول، أما بالنسبة لنسبة الإهتلاك المسموح بها في طريقة الإهتلاك المتناقص فهي 20% من الرصيد المتبقي من الأصول.

قسط الاهتلاك في السنة الأولى = 100000 دج x 20% = 20000 دج

القيمة المتبقية = 80000 دج

قسط الاهتلاك في السنة الثانية= 80000 دج x 20% = 16000 دج

القيمة المتبقية =64000 دج

قسط الاهتلاك في السنة الثالثة= 64000 x 20% = 12800 دج

وهكذا حتى السنة العاشرة.

(1) يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية،مرجع سابق، ص 183.

ويتضح من طريقة حساب الاهتلاك المتناقص أن أقساط الاهتلاك المخصومة تكون مرتفعة في السنوات الأولى، الأمر التي ينجم عنه انخفاض الضريبة في السنوات الأولى من الاستثمار بالمقارنة بطريقة الاهتلاك الثابتة.

جـ- النفقات العامة:

بعد خصم نفقات الاستغلال والنفقات الرأسمالية سنويا من الدخل الذي تحققه المؤسسات مهما كان شكلها، تبقى مجموعة أخرى من النفقات يسمح التشريع الضريبي الجزائري بخصمها للوصول إلى دخل الشركة الخاضع للضريبة(الربح)، ومن هذه النفقات على سبيل المثال ([1]):

-المنح والإعانات التي تقدمها المؤسسات للمنظمات الاجتماعية و المبالغ المخصصة لصندوق التقاعد.

-الاحتياطات و المؤونات التي يسمح التشريع بخصمها لمواجهة الخسائر غير المتوقعة.

-الضرائب والرسوم المهنية التي تدفعها المؤسسات إلى الخزينة.

بعد خصم كل هذه النفقات من الدخل الإجمالي السنوي للشركة يتم التوصل إلى الوعاء الضريبي أو بمعنى آخر يتم التوصل إلى ما يسمى بالربح أو الدخل الخاضع للضريبة.

قبل الوصول إلى مقدار الضريبة المستحقة على هذا الربح، نود أن نشير إلى ملاحظة وهي أن الدخل الخاضع للضريبة يتضمن مكاسب رأسمالية قصيرة الأجل والتي تحققها الشركة نتيجة التنازل عن أصولها قصيرة الأجل، ويحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة و35% بالنسبة للأصول طويلة الأجل.

وفي حالة ما إذا التزم المكلف بإعادة استثمارها قبل انقضاء أجل 3 سنوات ابتداء من إختتام السنة المالية، تنص المادة 173-2 من قانون الضرائب المباشرة أن :

" يجب أن يرفق الالتزام بإعادة الاستثمار بالتصريح لنتائج السنة المالية التي تحقق فيها القيم، وفي حالة العكس تنقل فوائض القيمة إلى الربح الخاضع للضريبة".

ثانيا: تحديد الضريبة المستحقة

بعد تحديد الدخل الخاضع للضريبة يستلزم القيام بربط الضريبة والذي يهدف إلى تحديد مقدار الضريبة المستحقة على الدخل، فالأمر يتطلب معرفة هيكل

---

[1] Boughias Hamid, Impôt sur le revenu, ecole nationale des impôts, Koléa, 1993, P18

أسعار الضريبة السائد في مجال الضريبة على أرباح الشركات وباستقراء هيكل الاسعار وفق التشريع الضريبي فإن دخل الشركة أو المؤسسة يتم وفق الأسعار التالية ([1]):

- المعدل العادي ونسبته 30%.
- المعدل المخفض للأرباح المعاد استثمارها 15%.
- اقتطاع الضريبة على أرباح المؤسسات من المصدر، فبالنسبة لأرباح المؤسسات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر 24% في حالة القيام بنشاط خدماتي و 10% بالنسبة لشركات النقل البحري إذ كانت بلدانها الأجنبية تفرض ضريبة على أرباح الشركات الجزائرية للنقل البحري، أما بالنسبة لعائدات الديون والودائع فنسبة الاقتطاع المعتمدة هي 10%.

بعد معرفة هيكل أسعار الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة، يمكننا تحديد مقدار الضريبة المستحقة على هذا الدخل من خلال تحديد الأسعار على كل نوع من المداخيل المحققة.

ويقوم كل مكلف من المكلفين بالضريبة بتقدير وعاء الضريبة وفقا لما هو معمول به في مجال ضريبة دخل الشركات، ثم يقوم أيضا بتقدير الضريبة على هذا الدخل المحقق، على أن يقدم تقرير أو تصريح تفصيلي يودع إلى مصلحة الضرائب موضحاً فيه كل مصادر الدخل وطريقة حساب الدخل الخاضع للضريبة.

وتدفع الضريبة على أربعة أقساط مقدرة بالنسبة للسنة الماضية عن طريق نموذج G50 وهي كالتالي ([2]):

الجدول رقم -11- طريقة وتواريخ دفع الضريبة على أرباح الشركات قبل سنة 2000.

الأقساط	تاريخ الدفع	تاريخ الدفع قبل غرامة التأخير 10%
القسط 1	20 فيفري	15 مارس
القسط2	20 ماي	15 جوان
القسط3	20 أوت	15 سبتمبر
القسط4	20 نوفمبر	15 ديسمبر
باقي الدفع	20 مارس	15 أفريل

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب

[1]Le Système fiscal Algérien, édité par la DGI, Alger, P5

[2]Brahim sansri. Impôt sur les bénéfices des sociétés, édition chihab,Alger, 1995, P58.

بالنسبة للمؤسسات حديثة النشأة والتي ابتدأت نشاطها خلال السنة فإنها تقـوم بحساب الضريبة المستحقة بالنسبة لرأسمالها الاجتماعي وتقدر نسبة 5 % من رأس مالها، ويدفع 20% لكل قسط أي نسبة 20% من نسبة 5% المقتطـع من رأسمال بالإضافة إلى باقي الدفع كما قمنا بتوضيحه في السابق.
إلا أن التعديلات التي قامت بها مديرية الضرائب خلال قانون المالية لسـنة 2000 وابتداء من 1 جانفي 2000، خُفض عدد الأقسـاط مـن 4 إلـى 3 أقساط وهذا وفق الجدول التالي ([1]):

الجدول رقم-12-طريقة وتاريخ دفع الضريبة على أرباح الشركات بدءً من سنة 2000

الأقساط	تاريخ الدفع
القسط 1	من 15 فيفري إلى 15 مارس
القسط2	من 15 ماي إلى 15 جوان
القسط3	من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر

المصدر: قانون المالية لسنة 2000

ويحسب مبلغ القسط بـــ 30% من الضريبة المستحقة في السنة الماضـية، ونفس الملاحظة نسجلها بالنسبة للمؤسسات حديثة النشأة وهي نسبة 5% من رأس المال والأقساط 30% من هذه النسبة.
أما باقي الدفع فأصبح يستحق وفق طريقة الورد أي دفع قبل شـهر للشـهر الذي يدرج فيه جدول التحصيل وهذا وفق المادة 354 من قانون الضـرائب المباشرة، أما فيما يخص الغرامات المطبقة في حالة التأخير عن الدفع فهـي 10% بعد التاريخ المعطى، وهي قبل 15 مارس و 15 جوان بالنسبة للقسط الأول و الثاني و 15 نوفمبر بالنسبة للقسط الثالث.

المطلب الثالث: الآثار الاقتصادية للضريبة على أرباح الشركات

من خلال دراستنا للضريبة على دخل الشركات والتي تتمثل فـي الضـريبة على أرباح الشركات نستطيع تحديد عدد من الخصائص العامة لهذه الضريبة، بالإضافة إلى بعض الآثار الاقتصادية المحتملة:

[1] Recueil des circulaires fiscales de l'année 2000, édité par la DGI, Alger 2001, P14,15

أولا: الآثار الاقتصادية للضريبة على أرباح الشركات

من أهم الملامح والآثار التي يمكن تحديدها من خلال هذه الدراسة هي:

- تلعب ضريبة دخل الشركات دوراً هاماً في الهيكل الضريبي على مستوى النظام الضريبي الجزائري، وتمارس دوراً هاماً في تحقيق العديد من الآثار الاقتصادية والاجتماعية المرغوبة على المستوى الوطني.
- يخرج من مجال تطبيق ضريبة الشركات المؤسسات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح حتى ولو كانت لها شخصية معنوية مستقلة وحققت نتائج أعمالها أرباحاً موجبة، ومن أمثلة تلك المؤسسات الخيرية والتعليمية والأدبية ويشترط على هذه المؤسسات ألا تستخدم أي جزء من أرباحها في تحقيق منافع شخصية.
- توجد في مجال ضريبة دخل الشركات العديدة من المعاملات التفضيلية لصالح مجموعة من الشركات ذلك بهدف تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية، ومن أمثلة هذه الشركات التي تحصل على امتيازات المؤسسات التي تنشط في نطاق السياحة حيث تستفيد من إعفاء من الضريبة لمدة عشر سنوات من ضريبة على أرباح الشركات وشركات الأشخاص والمساهمة بمفهوم القانون التجاري فهي معفاة من دفع هذه الضريبة، إلا إذ اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.
- بالنسبة للمكاسب الرأسمالية طويلة الأجل وقصيرة الأجل والتي تحققها الشركات الخاضعة لهذه الضريبة، لا يمكن اعتماد هذه المكاسب جزء من العمليات العادية للشركات حيث تخضع 70% من الفائض المحقق بالنسبة للمكاسب الرأسمالية قصيرة الأجل و35% من الفائض بالنسبة للمكاسب الرأسمالية طويلة الجل.
- بالنسبة للشركات الجزائرية التي تحقق جزء من أرباحها أو الكل من أنشطتها من الخارج، مثل هذه الشركات وفي غياب الاتفاقيات دولية التي تمنع الازدواج الضريبي سوف تواجه مشكلة الازدواج الضريبي حيث يخضع نفس الربح مرتين للضريبة، مرة من قبل الحكومة الجزائرية ومرة أخرى من قبل حكومة البلد الأجنبي الذي تحقق فيه الربح.

هذا المشكل شجع الحكومة الجزائرية بعقد العديد من الاتفاقيات الدولية لمنع هذا الازدواج الضريبي الدولي، حيث يسمح لهذه الشركات خصم الضرائب المدفوعة في دول الأجنبية وذلك قبل خضوع أرباح هذه الشركات للضريبة في الجزائر (أنظر الملحق).

– في نطاق ضريبة دخل الشركات ومع وجود ضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين عادة وغالبا ما يثار السؤال حول توزيع الأرباح على المساهمين، حيث يخضع هذا الدخل مرتين مرة باعتباره دخل الشركة ومن ثم يخضع للضريبة على أرباح الشركات ومرة أخرى باعتبار دخل حصل عليه الأشخاص المساهمين ومن ثم يخضع للضريبة الأشخاص الطبيعيين.

من الناحية النظرية فإن تلك المعاملة، تمثل ازدواجا ضريبيا Double Imposition حيث يخضع نفس الوعاء أكثر من مرة لنفس النوع من الضرائب من قبل نفس الجهة، ويرى البعض أن هذا الازدواج يعد بمثابة عبء ثقيلا يقع على الدخل الموزع وخاصة إذا كان هذا الدخل منخفض.

ويرى البعض الآخر أن هذا الرأي مبالغ فيه ومن ثم الازدواج الضريبي في نطاقه النظري قد لا يتحقق وبنفس الدرجة من الناحية التطبيقية أو العملية.

وحجتهم في ذلك أن جزءً كبيراً من ضريبة دخل الشركات يتم نقل عبئها إما إلى الأمام في صورة ارتفاع الأسعار أو إلى الخلف في اتجاه أسعار مواد الإنتاج ومن ثم تخفيض تكاليف الإنتاج، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن أصحاب الأسهم عادة ما يتخذون قرار الشراء(الأسهم) على أساس عائد كل سهم قبل الضريبة ويتخذون القرار بعد خصم الضريبة.

لعلى هذا السؤال قد حثّ العديد من الاقتصاديين بتقديم العديد من الحجج لفرض ضريبة دخل الشركات بصورة مستقلة عن ضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين.

ثانيا: الحوافز الضريبية:

إن فرض الضريبة على أرباح الشركات سوف ينجم عنه آثار اقتصادية على الاستثمار، وسعياً لتخفيض حدة الآثار السلبية ورغبة في تشجيع الاستثمار في القطاعين الخاص والعام فقد تضمن التشريع الضريبي العديد من الحوافز الضريبية ومن هذه الحوافز ([1]).

أ– ترحيل الخسائر:

يسمح التشريع الضريبي الجزائري للأفراد والمؤسسات التي تخضع لضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين وارباح الشركات بوجه الخصوص بترحيل الخسائر إلى الأمام، فإذ لم تستوعب تلك السنة الخسارة يسمح بترحيل الجزء المتبقي إلى السنة الموالية وفي حالة ما إذ لم تغطي الأرباح المحققة الخسارة، يمكن ترحيل الجزء المتبقي إلى السنة الثالثة ثم إلى السنة الرابعة والخامسة.

[1] Guide pratique des investisseurs, édité par la DGI, édition du SAHEL, 1999, P3

ومما لاشك فيه أن هذا الحافز سوف يقضي تماما على آثار التمييز للضريبة على أرباح الشركات والأشخاص الطبيعيين، كما أن وجوده يقلل هذا الآثـــار السلبية للضريبة، ويتفق مع إحدى بديهيات العدالة والتي تتضمن أنه إذ كانت الخزينة تشارك المستثمر في أرباحه فمن الطبيعي أن تشاركه في خسارته.

ب- دعم وترقية الاستثمار:

يعتبر دعم الاستثمار من الحوافز التي تعتمد عليها الحكومة في تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية مثل هدف تحقيق النمو الاقتصادي وهدف التشغيل.
ولقد تم استخدام عدد من الحوافز منذ التسعينات ومن بينها المرسوم التشريعي رقم 13-12 الصادر بتاريخ 19 ربيع الثاني 1414 الموافق لـ 5 أكتـــوبر 1993 والمتعلق بترقية الاستثمار، ففي عام 1993 تم العمل بهذا المرســـوم حيث منح التشريع الضريبي إعفاءات ضريبية(*) جديدة للمؤسســـات حديثـــة النشأة أو التي قامت بتوسيع نشاطها، و في هذا المجال تـــم إعفاؤهـــا مـــن الضريبة على أرباح الشركات لمدة تتراوح بين سنة واحدة وخمس ســـنوات، كما تستفيد من الإعفاء النشاطات المعلن عن أوليتهـــا ضـــمن المخططـــات السنوية و لمدة ثلاث سنوات وترفع مدة الإعفاء إلى خمس سنوات.

(*) بات من اللازم إلغاء الإعفاءات الضريبية وتغيرها إلى ضرائب ثابتة وملائمة لنمط الاستثمار، وأصبح لازما العمل على موازنة الامتيازات الممنوحة للاستثمارات الأجنبية مع المكاسب الاقتصادية التي تقتضيها.

خلاصة الفصل:

الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين تتسم بعدد من الخصائص والسمات العامة:

- تأخذ الضريبة بمبدأ التبعية الاقتصادية والسياسة معاً، حيث يخضع لهذه الضريبة المكلف طالما كان مكان إقامته في الجزائر، ومن ناحية أخرى فإن الشخص الذي يكتسب دخلا من أنشطة وأعمالا يمارسها داخل الجزائر سوف يخضع للضريبة وذلك وفقا لفرضية المصدر (التبعية الاقتصادية)، كما أن المواطن الذي يعيش داخل الجزائر وبغض النظر عن مصدر دخله أو جنسيته سوف يخضع أيضا لضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين وفقا لمبدأ التبعية السياسة.

- تسعى الضريبة دخل الأشخاص الطبعيين إلى تحقيق العديد من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية، فمن أهدافها تحقيق العدالة في توزيع الدخل بين أفراد المجتمع وكذلك تحقيق النمو الاقتصادي وتشجيع الأفراد على الادخار و الاستثمار، وسعياً إلى تحقيق الهدف الأخير فقد تضمنت النصوص الضريبية العديد من الحوافز لتشجيع الاستثمار.

من جهة أخرى ترجع أصول نظام الضريبة على أرباح الشركات إلى عام 1992، حيث فرضت الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 42% وهذا بغرض زيادة الحصيلة الضريبية واستمر العمل بهذا النظام مع إدخال العديد من التعديلات التي أسفرت على نظام ضريبي معقد سواء من حيث الإجراءات الإدارية أو من حيث تعدد المعدلات التي تفرض بها الضريبة ناهيك عن كثرة الإعفاءات، ومن أهم التعديلات هي التي جرت في قانون المالية لسنة 1999 والذي كانت تهدف إلى تحقيق العدالة الضريبية، حيث أسفرت إجراءاته عن إدخال العديد من الحوافز في مجال الادخار والاستثمار فضلا عن تخفيض نسبة الضريبة، إلا أن أهم ما جاء في هذا القانون هو تخفيض النسبة على الأرباح المعاد استثمارها من 33% سنة 1994 إلى 15% سنة 1998 و لعلى أنه كان يهدف إلى تشجيع الاستثمار في الجزائر.

أما أهم ما يمكن استخلاصه من نظام الضريبة على أرباح الشركات هو الفصل بين الضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين والضريبة

على الأرباح الأشخاص المعنويين، واقتصرت الضريبة على أرباح الشركات على النتائج الموجبة المحققة من طرف الشركات التي تنشط في الميدان الصناعي والتجاري وعوائد أخرى التي تعتبر ثانوية نظرا لغياب الثقافة الضريبية في هذا المجال.

أما فيما يخص الاقتطاعات من المصدر فهي تعتبر ضرائب نوعية على فروع الدخل الأخرى ما دام كل صنف من هذه الأصناف يعامل معاملة خاصة وهذا يعود إلى ضعف النظام الضريبي لمحاربة التهرب الضريبي في مثل هذه الجوانب رغم أهميتها خاصة مع انفتاح السوق على العالم الخارجي وكذا انفتاح الاقتصاد على الاستثمار الأجنبي.

الفصل الثالث : دراسة تحليلية للضرائب على الدخل في ظل الإصلاح الضريبي

مقدمة الفصل:

المبحث الأول: اتجاهات الإصلاح الضريبي في الجزائر

المطلب الأول : تطور المردود الضريبي

المطلب الثاني : العبء الضريبي العام

المطلب الثالث : التوجهات الحديثة للإصلاح الضريبي في الجزائر

المبحث الثاني: دراسة تحليلية للضريبة على الدخل الإجمالي بعد الإصلاح الضريبي

المطلب الأول : تطور إيرادات الضريبة عل الدخل الإجمالي

المطلب الثاني : تقدير العبء الضريبي على أصحاب قوة العمل و أصحاب الملكية.

المبحث الثالث: دراسة تحليلية للضريبة على أرباح الشركات بعد الإصلاح الضريبي.

المطلب الأول : تطور إيرادات الضريبة على أرباح الشركات.

المطلب الثاني: عبء الضريبة على أرباح الشركات في ظل الإعفاءات الضريبية

خلاصة الفصل:

الفصل الثالث : دراسة تحليلية للضرائب على الدخل في ظل الإصلاح الضريبي

مقدمة الفصل:

لقد مرّ نظام الضرائب على الدخل بجملة من التعديلات جعلته نظاما لا يتميز بالاستقرار كما أنه لم يوفق في تحقيق الأهداف المسطرة له، هذه العيوب جعلت المشرع الضريبي يفكر في إصلاح هذا النظام، أين أنشأت لجنة مكلفة بالإصلاحات الضريبية، ثم تواصلت هذه الإصلاحات بالتعديلات التي أجريت سنة 1999 بغرض تخفيف العبء الضريبي على ذوي المداخيل المحدودة.
إن التناقض في نظام الضرائب على الدخل من ارتفاع في معدلات الضريبة وبين عائداتها المتواضعة على الخزينة، فإن التهرب يأتي ليفسر هذا التناقض وقسوة الأنظمة تدفع إلى التهرب الضريبي، لذلك فإن تخفيض الضغط الضريبي على المكلفين بهذه الضريبة يشكل هدفا رئيسيا نستنتجه من خلال النظام التصاعدي في حساب الضريبة، لذلك فإن الإصلاح المطلوب يجب أن يقع في منتصف الطريق أي تخفيض معدلات الضرائب على الدخل وتبسيط إجراءات الفرض والتحصيل والتشديد في تطبيقها بحيث تزداد حصيلة الضرائب على الدخل.
وبناء على ذلك سوف نحاول القيام بدراسة تحليلية للضريبة على الدخل الإجمالي والضرائب على أرباح الشركات، ثم نقوم بتحليل هذه الحصيلة حسب الأهمية النسبية لكل نوع من أنواع الضرائب على الدخل وذلك إلى غاية هذه الفترة، مع استخلاص العوامل المحددة لهذا التوزيع من خلال العناصر التالية:

- اتجاهات الإصلاح الضريبي في الجزائر.
- دراسة تحليلية للضريبة على الدخل الإجمالي بعد الإصلاح الضريبي.
- دراسة تحليلية للضريبة على أرباح الشركات في ظل الإعفاءات الضريبية.

المبحث الأول: اتجاهات الإصلاح الضريبي في الجزائر

يشهد العقد الحالي إصلاحا ضريبيا واسع النطاق في معظم البلدان النامية بما في ذلك الجزائر بهدف زيادة الإيرادات الضريبية، ويكون ذلك نتيجة لازدياد النشاط الاقتصادي وارتفاع المداخيل الحقيقية للمؤسسات مع مراعاة تحقيق العدالة، وفرض الضريبة على القادرين على دفعها وتخفيف آثارها على الفئات غير القادرة، و ليس برفع معدلات الضريبة، ويؤدي هذا الإجراء إلى الحد من استثمار هذا الأخير الذي يحتاج إلى تحسين ظروف قيامه وتشجيعه مع إبراز الميزات النسبية للاقتصاد في السوقين الداخلية والخارجية، وأهم هذه المميزات: الاستقرار الاقتصادي والسياسي والأمن الاجتماعي مع توفير نظام ضريبي واضح وعادل وشفاف وغير معقد، مستقر ويكون قادرا على كسب ثقة المكلفين مما يخفف آثار التهرب الضريبي وخاصة في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وبالتالي يزيد من حصيلة الإيرادات الضريبية.

إن مسألة الإصلاح الضريبي باتت من المسائل الملحة(*) يتوجب على المشرع الضريبي إيجاد لها حلول منطقية وعملية ويتم ذلك بتحديث الضرائب التي مضى على صدورها أكثر من ثلاثين عاما بشرائحها وأسعارها التي كانت تلائم الظروف السائدة وقت صدورها، ولذا يجب أن تتوافق إستراتيجية الإصلاح الضريبي إستراتيجيات الإصلاح في القطاع الصناعي والزراعي وسوق الأوراق المالية وقانون الجمارك، والتأقلم مع الظروف الاقتصادية الجديدة وفتح المجال للمنافسة الكاملة بين السلع الوطنية والسلع المستوردة وضرورة زيادة الاستثمار وتحسين مناخه.

لذا قامت الجزائر من خلال تنفيذها لبرنامج الإصلاح الاقتصادي بإعادة النظر في نظامها الضريبي بهدف تبسيطه وتطويره بما يتماشى مع الفكر الحديث في هذا المجال، والذي يهدف إلى تخفيض الضرائب على الدخل والعمل بالضريبة الموحدة على الدخل والأرباح بهدف تشجيع الاستثمار والتصدير نحو الخارج.

وبناء على ذلك سنتطرق إلى موضوع الإصلاح الضريبي مع التركيز على تطور الإيرادات الضريبية في ظل الإصلاح الضريبي من خلال العناصر التالية :

(*) للمزيد من التفصيل عن أهمية الإصلاح الضريبي في الدول النامية أنظر: قدي عبد المجيد، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الجزائري في الفترة 1988-1995، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية. جامعة الجزائر ص138.139.

- تطور المردود الضريبي.
- العبء الضريبي العام.
- التوجهات الحديثة للإصلاح الضريبي في الجزائر.

المطلب الأول : تطور المردود الضريبي:

الميزانية في معناها العام هي جرد للنفقات والإيرادات المقرر تحقيقها، وهي تعني بالنسبة للدولة مجموعة من الحسابات والتي ترسم لسنة ميلادية جميع النفقات الدائمة([1]) إذن فهي تعبير مالي لبرنامج العمل المعتمد الذي تعتزم الدولة تنفيذه في السنة القادمة تحقيقا لأهداف المجتمع، فقد تطورت منذ تأسيسها مع تطور الحياة الاقتصادية ومتطلباتها في ظل النظام الاقتصادي القائم.

بعد الأزمة التي عرفتها الجزائر سنة 1986 والمتمثلة في تدهور أسعار النفط والتي أدت إلى اختلال وعجز الميزانية بشكل خطير، بدأ النظر في إيجاد السبيل الكفيل لتجاوز هذه الأزمة، وبالفعل أعادت الدولة النظر في الإيرادات الضريبية باعتبارها أحد الموارد الأساسية للميزانية وخرجت بمشروع قانون الإصلاحات الضريبية سنة 1992 والذي أعطى أهمية كبيرة للإيرادات الضريبية بصفة عامة والإيرادات غير البترولية بصفة خاصة، لأن من خلالها تستطيع الدولة الحصول على مورد عادي لميزانية الدولة، وعليه ونظرا للتحولات الأخيرة التي تمر بها البلاد كان لزاما على هذا النظام أن يعرف إصلاحا خاصة على مستوى مهامه ولا سيما قدرته على تمويل الميزانية.

وبناء على المعطيات المتوفرة لدينا حول إيرادات الميزانية وكذلك الناتج الداخلي الخام المتوفرة في الجداول التالية:

---

[1] بساعد علي، المالية العمومية، المعهد الوطني للمالية، القليعة، 1992، ص 47.

الجدول رقم -13- تطور إيرادات الدولة (مليون دينار جزائري) للفترة 1993-2000

السنوات	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
الحصيلة الضريبية	306211	396082	581985	801082	887813	721956	902752	1086559

المصدر: وزارة المالية – المديرية العامة للضرائب-

الجدول رقم -14- تطور الناتج الداخلي الإجمالي (مليون دينار جزائري) للفترة 1993-2000

السنوات	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
الناتج الداخلي الخام	1491500	1990600	2564700	2762300	2781600	3186500	4075700	075500

المصدر : وزارة المالية – المديرية العامة للضرائب-

إن تحليل النتائج المسجلة في الفترة 1993-2000 تستلزم تحليل الوضعية الاقتصادية والاجتماعية خلال نفس الفترة، كيف لا وأهم ما ميز هذه الفترة هو اللجوء إلى "بروتن ودز" بما فيها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي خلال سنتي 1994 و 1995 في إطار مخطط الاستقرار سنة 1994، يتبعه أتفاق موسع بين أفريل 1995 ومارس 1998.

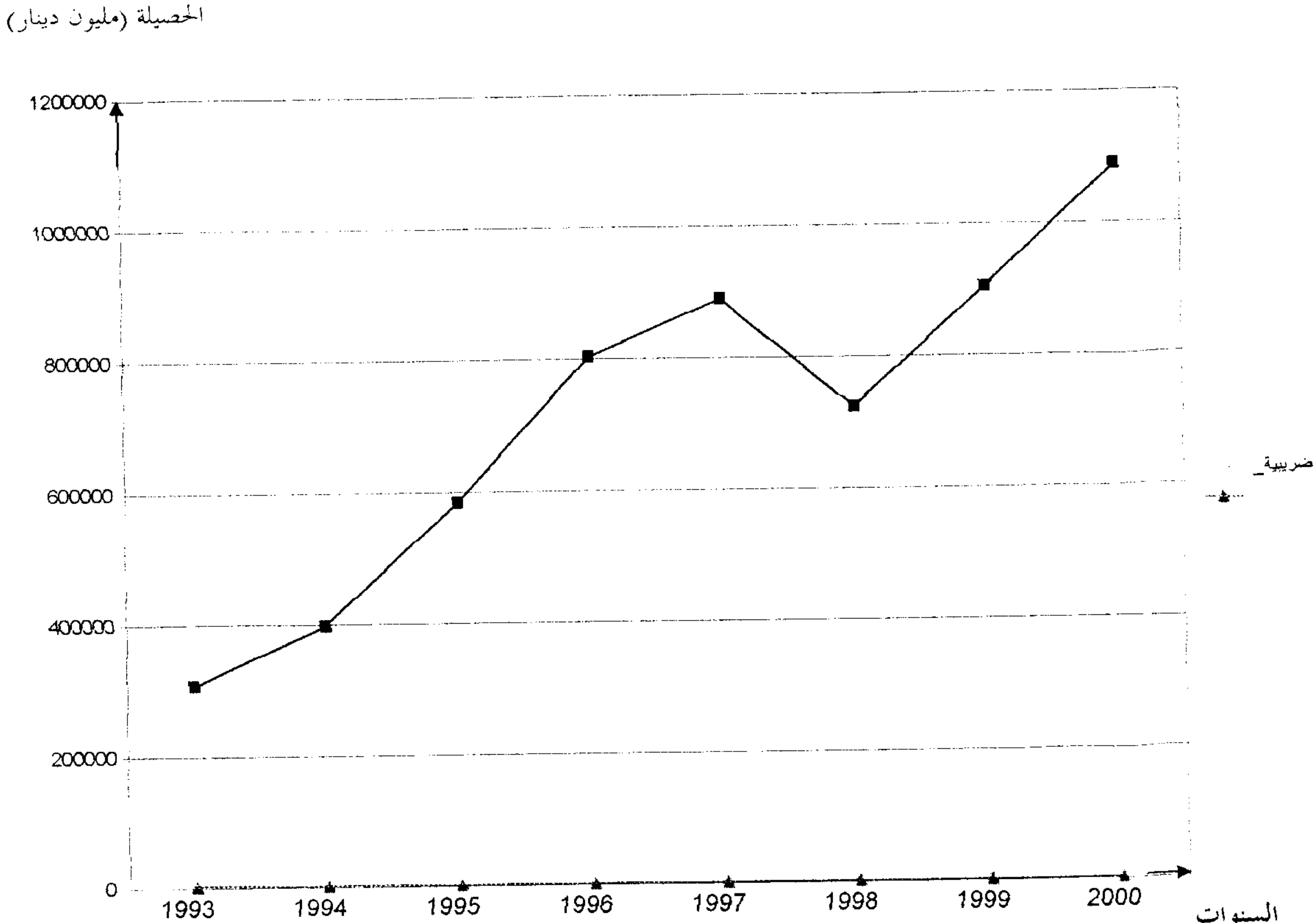
ويمكن تلخيص أم ما ميز هذه المرحلة على النحو التالي ([1]):

- نسبة نمو اقتصادي ضعيفة.
- نسبة تضخم بالإمكان التحكم فيها ومع ذلك تبقى معتبرة.
- تخفيض قيمة الدينار الأمر الذي ترتب عنه بروز ظواهر اقتصادية جديدة على سبيل المثال توجيه الاستثمار نحو قطاعات المضاربة.
- تحطيم المؤسسات العمومية التي كانت المورد الأساسي للقيمة المضافة، ضف إليها الإعفاءات الضريبية التي منحتها كل من وكالة ترقية ودعم الاستثمار (APSI) والوكالة الوطنية لتشغيل الشباب (ANSEJ) في إطار ترقية ودعم الاستثمار.

[1] Rapport sur la reforme Fiscale (Bilan et perspectives) .Direction Générale des Impôts Alger, 1999, P11.

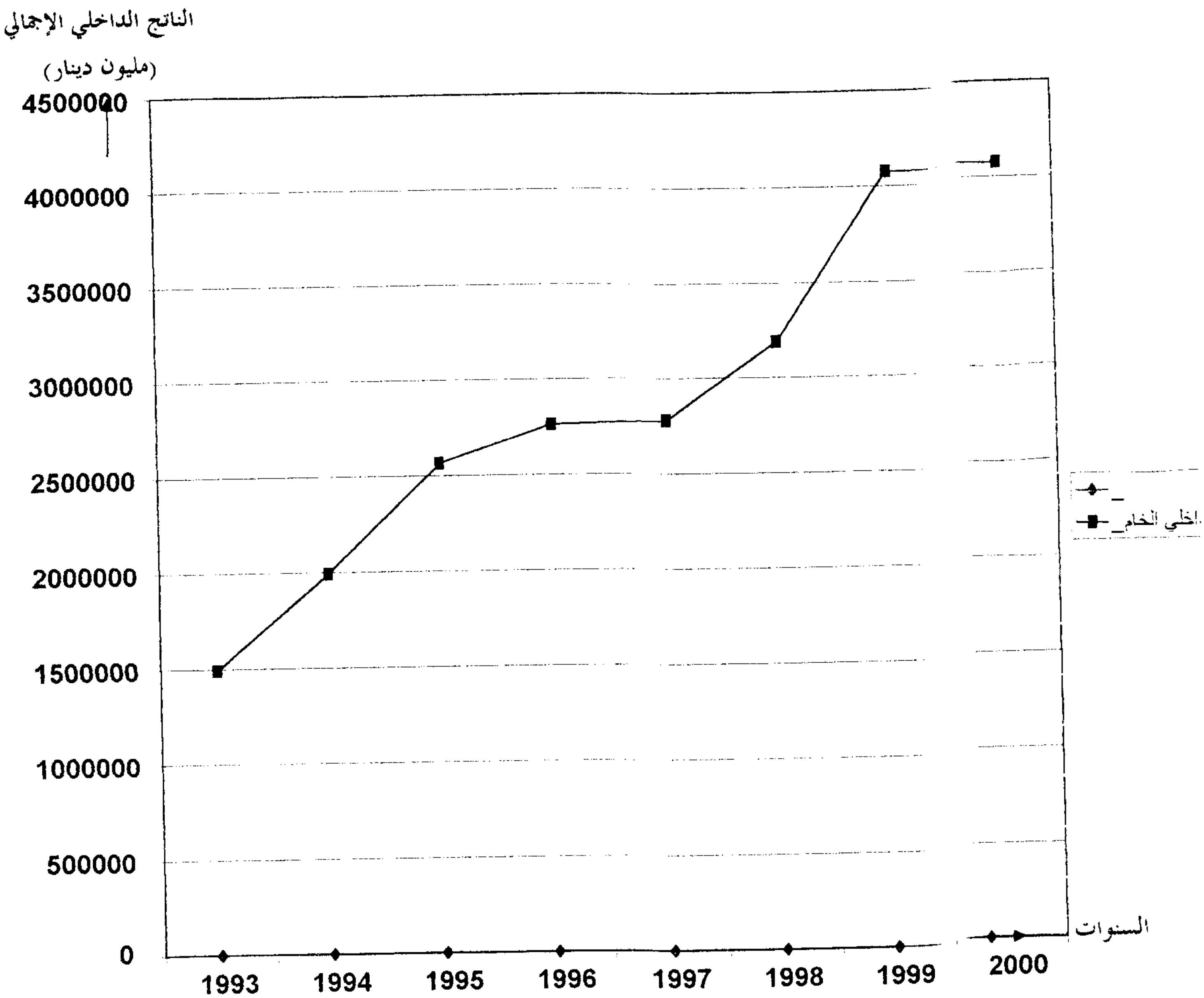
هذا ولقد تطورت الإيرادات الضريبية من مبلـــغ 306211 مليـــون دينـــار جزائري عام 1993 إلى مبلغ 1086559 مليون دينار عـــام 2000، حيـــث بلغت نسبة الزيادة 354% و بمعدل نمو وسطي سنوي 21,63%.
بينما تطور الناتج الداخلي الخام خلال نفس الفترة من 14991500 مليـــون دينار جزائري إلى 4075500 مليون دينار، حيث بلغت نسبة الزيـــادة 273 % فقط وبمعدل نمو وسطي سنوي 14.97% وبالتالي يلاحظ هنا زيادة نمو الضرائب بأكثر من معدل نمو الناتج الداخلي الخام، وهذا مؤشر جيـــد فـــي فترات الرخاء الاقتصادي ووجود التضخم حيث تهدف الضريبة فـــي هـــذه الحالة إلى تخفيض الطلب من خلال امتصاص جزء من القدرة الشرائية عن طريق الضرائب.
أما في فترات الركود الاقتصادي يجب اتخاذ إجراءات معاكسة وهي تخفيض الضرائب بحيث يكون معدل النمو الناتج الداخلي الخام أكبر من معدل نمـــو الإيرادات الضريبية.
ومن خلال الأشكال التالية يتضح لنا جليا تطور كل من الإيرادات الضريبية والناتج الداخلي الخام للفترة قيد الدراسة.

الشكل رقم- 03 - تطور الإيرادات الضريبية للفترة 1993-2000



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم -13-

الشكل رقم -04- تطور الناتج الداخلي الإجمالي للفترة 1993-2000



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد
على الجدول رقم -14-

كما يمكن من خلال الجداول رقم 13و14 توضيح ذلك جليا من خلال تقسيم السنوات 1993-2000 إلى فترتين ونلاحظ ما يلي:

الجدول رقم -15- تطور الناتج الداخلي الخام والإيرادات الضريبية خلال الفترتين 1993-1996 و 1997-2000

	الفترة 1993-1996	الفترة 1997-2000
معدل نمو الناتج الداخلي الخام	%20.79	%14.15
معدل نمو الإيرادات الضريبية	%37.97	%8.9
زيادة معدل نمو الإيرادات الضريبية عن معدل نمو الناتج	%17.17+	%5.25-

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجداول رقم 13 و 14

وبالتالي فإن زيادة الجهد الضريبي من خلال الفترة 1993-1996 لم يكن في مصلحة الاقتصاد الوطني، حيث ساعد في تعميق ظاهرة الركود الاقتصادي كما أدى إلى تخفيض الإنفاق الاستثماري، مما ينعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، حيث تدنت الخدمات العامة وتناقصت الاستثمارات، مع الإشارة إلى أن الهدف المالي من الضريبة قد تحقق وهو تغطية العجز المسجل في الميزانية في تلك الفترة، إلا أن ذلك عاد على حساب الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للضريبة والتي في مقدمتها إعادة توزيع المداخيل لصالح الفئات الضعيفة الدخل، حيث ساعدت الزيادة في الضرائب بالإضافة إلى الإيرادات الأخرى التي نجمت عن تصحيح الأسعار وإلغاء الدعم جزئيا عن عدد من السلع الرئيسة وكذلك فرض ضريبة غير مباشرة إضافية تحت اسم "الرسم النوعي الإضافي" والتي تم فرضها دون أي مبرر قانوني، كل ذلك له انعكاسات اقتصادية واجتماعية سلبية، وانخفض دخل العاملين خاصة في القطاع العام إلى دون مستوى الكفاف مما أدى إلى إنقاص القدرة الشرائية لهذه الفئة والتي تمثل نسبة كبيرة من الشعب، كما انخفض الطلب وساد الركود الاقتصادي وزاد معدل البطالة بشكل ملحوظ على عكس الفترة الثانية الممتدة من سنة 1997-2000 وهي فترة الإنعاش الاقتصادي.

المطلب الثاني : العبء الضريبي العام

يقصد بالعبء الضريبي العام نسبة إيرادات الضرائب والرسوم إلى الناتج الداخلي الخام في سنة معينة، وهو مؤشر للمستوى العام للضرائب المفروضة وهو مؤشر إجمالي أيضا، ولا بد من التنبيه هنا إلى أن مؤشر العبء الضريبي يفقد مدلوله إذا لم يرتبط بمؤشر الأجر الحقيقي وذلك عند المقارنة بين بلد وآخر فقد يترافق ارتفاع المعدل الضريبي العام مع ارتفاع الأجر الحقيقي في بلد آخر وتكون الحالة الثانية أفضل من الحالة الأولى ([1]).

وبناء على ذلك نتطرق إلى العبء الضريبي في الجزائر وكذلك إلى مساهمة الإيرادات الضريبية في الميزانية:

أولا : العبء الضريبي في الجزائر

استنادا إلى البيانات المتوفرة في الجدول رقم -13-14- بلغ هذا العبء في الجزائر كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم -16- معدلات العبء الضريبي في الجزائر خلال الفترة 2000-1993

السنوات	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
الحصيلة الضريبية	306211	396082	581985	801082	887813	721956	902752	1086559
الناتج الداخلي الخام	1491500	1990600	2564700	2762300	2781600	3186500	4075700	4075500
العبء الضريبي	%20.53	%19.86	%22.69	%29	%31.91	%22.65	%22.14	%26.66

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجداول رقم 13 و14

سنكتشف بعد الإصلاح الضريبي أن العبء الضريبي([2]) (نسبة الضرائب إلى الناتج الداخلي الإجمالي) في الجزائر بلغ ما بين 19.89% و 31.91% ويعتبر هذا العبء منخفضا قياسا بدول متقدمة ونامية كما يوضحه الجدول التالي:

---

[1] Barrere Alain, cours d'économie financière, Dalloz, Paris, 1991, P121

[2] Aspects Macro- économique de la Fiscalité, séminaire sur la Fiscalité en Afrique, Coté D'ivoire, 1998, P 29.

الجدول رقم -17- العلاقة بين نصيب الفرد الواحد من الناتج الداخلي الإجمالي(الدولار الأمريكي) ومعدل العبء الضريبي

الدولة	متوسط نصيب الفرد من الناتج الداخلي الإجمالي	العبء الضريبي
ألمانيا	27337	%45
إيطاليا	21393	%54
بريطانيا	23947	%42
الولايات المتحدة الأمريكية	33946	%32
كندا	22394	%39
اليابان	30720	%30
مصر	1499	%21
سوريا	1000	%16
الأردن	1800	%24
تركيا	–	%23
فرنسا	24956	%44
ماليزيا	6600	%20

المصدر: مجلة الأهرام الاقتصادية المصرية
(ملحق خاص عن العالم 2000)
العدد 1617 تاريخ 2001/01/03.

حسب الجدول رقم -17- بلغ العبء الضريبي في ألمانيا سنة 2000، 45% وفي الولايات المتحدة الأمريكية 32% وفي اليابان 30% وفي الدول النامية مثل الأردن 24% وتركيا 23% وفي مصر 21% وهي نسب متقاربة.
غير أن هذه المقارنة لا تعطي الكثير من الدلالات(*) لاختلاف السياسات، ففي الجزائر تفرض بعض الرسوم دون أن تدرج ضمن الضرائب بل تدرج تحت بند إيرادات أخرى مما يجعل الرقم الحقيقي للعبء الضريبي أعلى مما

(*) للمزيد من التفصيل حول العبئ الضريبي في الدول المتقدمة أنظر:
فلاح محمد، الغش الجبائي و تأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية الجزائر، 1997، ص 37.

ذكر، كما تبيع الدولة بعض السلع والخدمات بأسعار مدعمة مثل الغاز والكهرباء وتشتري من الفلاحين سلعا بأسعار أعلى مثل القمح، وهذا النوع من السياسة تسمى إعادة جزئية لما جمع من المواطن من الضرائب.
أيضا يشمل العبء الضريبي ما سدده القطاعان العام والخاص وتشكل الجباية البترولية الجزء الأكبر منه وهذه الإيرادات لها وضع خاص أكثر من الإيرادات العادية.
ولتوضيح هذه الضرورة لا بد من بيانات تفصيلية تبين العائدات بحسب أنواع الضرائب وبحسب مصدرها من القطاعين الخاص والعام وتبين ما يتحمله كل قطاع، هذا وللأسف لا توجد أرقام فعلية معلنة بل هناك أرقام تقديرية للميزانية رغم أنها متوفرة على شبكة الإنترنت لأغلبية الدول.

ثانيا: الإيرادات الضريبية ومساهمتها في إيرادات الميزانية

لإعطاء فكرة واقعية عن الضرائب والرسوم في الجزائر وفهم ما هو متاح، قمنا بمقاطعة مجموعة من الأرقام ونسب مئوية في دراسة قامت بها وزارة المالية حول مشروع ميزانية 2002 وتضمنت الإيرادات الضريبية لعام 2001 فخرجنا بالجدول التالي :

الجدول رقم -18- توزيع المردود الضريبي لسنة 2001 (مليون دينار)

البيـــــان	النسبة لإجمالي الضرائب	المبلغ
الضرائب المباشرة	%0.008	111
الضرائب على الدخل	%5.01	62704
الضريبة على أرباح الشركات	%2.95	36387
التسجيل والطابع	%1.36	17026
الرسوم على رقم الأعمال	%14.77	184643
حقوق الجمارك	%8.34	104295
إيرادات أخرى	%0.32	4114
مجموع الجباية العادية	%32.75	409280
الجباية البترولية	%67.25	840600

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد
على مشروع قانون المالية لسنة 2002

ملاحظة : بلغ الناتج الداخلي الخام سنة 2001 قيمة 3937200 مليون دينار جزائري.

من خلال الجدول رقم -18- نلاحظ أن الإيرادات البترولية بلغت سنة 2001 قيمة 840600 مليون دينار جزائري، أما الإيرادات العادية فشكلت سنة 2001 قيمة 409280 أي ما يعادل 32.75 من مجموع الإيرادات العامة.
وتفسر هذه الوضعية أن الاقتصاد الجزائري بصفة عامة شديد الارتباط بالإيرادات الناتجة عن صادرات المحروقات.
وعلى هذا الأساس سنكشف أن العبء الضريبي في الجزائر بلغ سنة 2001 ما يعادل 31,74% وبالمقابل بلغ العبء الضريبي خارج الإيرادات البترولية 10% وهي نسبة ضعيفة جدا بالمقابل النسب المسجلة في دول متقدمة أو نامية كما ذكرنا سابقا.

المطلب الثالث: التوجهات الحديثة للإصلاح الضريبي في الجزائر

يتحدد الحكم على كفاءة وفعالية أي نظام من خلال ثلاث نواحي أساسية ([1]):

- **الناحية الأولى:** مدى شموله للمجتمع الضريبي.
- **الناحية الثانية :** هيكل أسعار الضريبة ومدى وملائمته لاعتبارات الكفاءة والعدالة الاجتماعية.
- **ألناحية الثالثة:** كفاءة الإدارة الضريبية فيما يتعلق بالرقابة والتحصيل وهو ما يعني العدالة في التنفيذ.

ويمثل شمول المجتمع الضريبي شرطا أساسيا لتحقيق المساواة أمام الأعباء العامة بمعنى تحمل أعباء الخدمات المقدمة مع مراعاة المقدرة التكليفية للأفراد.
وتهدف فعالية نظام الضريبي في مواجهة التهرب الضريبي والذي يعتبر في الجزائر مشكلة من الحجم الكبير جدا بحيث يؤثر سلبا وبقوة على موارد الدولة وعلى الأداء الاقتصادي وعلى البنية الأخلاقية للمجتمع.
رغم كل هذه الأهمية لم تلق هذه المشكلة الاهتمام المطلوب ويعود السبب الرئيسي لهذه المشكلة في القوانين والتشريعات التي لم تلق أي إهتمام من طرف السلطات المختصة، بالإضافة إلى أن القوانين المعمول بها لا تساير الظروف الاقتصادية الجديدة.
انطلاقا مما تقدم فإننا نقترح أن تكون عملية إعادة النظر في التشريع الضريبي ضمن التوجهات العامة التالية:

- القضاء على مظاهر الفساد الإداري وسوء استغلال الأموال، وترشيد الإنفاق وممارسة الرقابة الفعالة عليه.

---

[1] Guy Gilbert, la théorie économique de l'impôt optimal, revue française de finances publiques, 1996, N°55,P94.

- تعميم تطبيق الضريبة الموحدة على كل مصادر الدخل كما هو الحال في معظم دول العالم مقسمة إلى نوعين: الأولى الضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين والثانية الضريبة على أرباح الشركات للأشخاص المعنويين، وإعطاء مزايا إضافية لشركات الأموال وأهمها إعفاء كل ربح يخصص لرفع رأس المال الشركة كما هو الحال في التشريعات المعاصرة.

- تخفيض معدلات الضرائب بحيث تصبح قريبة من معدلات الضرائب في الدول ذات الاقتصاديات المماثلة و الذي يساعد في المستقبل على الدخول في تكتلات اقتصادية بما في ذلك منطقة التجارة المغاربية، وتنشيط التصدير من خلال تقارب الأعباء الضريبية في الدول المغاربية.

- اعتماد الإعفاءات الشخصية والاجتماعية وخصمها من الأرباح قبل الضريبة، وذلك لضمان الحياة الكريمة لذوي الدخل المحدود.

- إعادة النظر في رواتب وأجور العاملين في القطاعين الخاص والعام لضمان مستوى معيشة معقول.

- إشراك أساتذة جامعيين و اتحادات الغرف التجارية والنقابات المهنية في مناقشة القوانين الضريبية قبل إصدارها.

- إعادة النظر في أساليب الفرض والرقابة والتحصيل من خلال وجود نظام رقابة داخلية ومحكم مع ربط ذلك ببرنامج زمني لكل مرحلة من المراحل.

- تأمين نظام المعلومات من خلال الاستعانة بأجهزة الإعلام الآلي وأنظمة المعلومات التي تساعد على الحصول على المعلومات والبيانات المتعلقة بالمكلفين ونشاطهم من كافة المؤسسات و الإدارات و بسرعة والدقة اللازمة، والانتقال من العمل اليدوي إلى العمل الآلي من خلال إدخال استمارة التقرير الذاتي التي يقدمها المكلفون بجهاز الحاسوب.

- إجراء إحصاء ضريبي لكافة المكلفين بشكل دوري، وتطبيق استخدام نظام الرقم الإحصائي (NIS) وذلك عند التعامل مع كل المؤسسات والهيئات الحكومية

- منح عمال الضرائب في كل الاختصاصات رواتب ومكافآت مهمة ليستطيعوا تأدية مهامهم والتفرغ الكامل لعملهم بعيداً عن التأثيرات الخارجية.

- تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال الاتصال المباشر معهم وإقامة ندوات وإصدار دليل الضرائب واستخدام وسائل الإعلام كأداة لتوجيه الخطاب الإعلامي الضريبي للمكلفين.
- خلق الثقة المفقودة بين مصلحة الضرائب والمكلف إذ يعتقد جزء كبير من المكلفين أنهم لو صدقوا في بياناتهم المقدمة إلى مصلحة الضرائب فلن يؤدي ذلك إلى فرض ضريبة صحيحة عليهم، لذلك يعمدون في التلاعب في تصريحاتهم من خلال تخفيض رقم أعمالهم وزيادة نفقاتهم للتقليل من الربح.
- تشديد العقوبات على المتهربين من الضريبة إذ أن عدم تطبيق النصوص القانونية في هذا المجال و الاكتفاء بالغرامات المالية سوف تدفع المكلف إلى استعمال شتى الوسائل للتهرب، وتغطية هذه الغرامات عن طريق الإيرادات المخفية عن إدارة الضرائب علما أن معظم قوانين الضرائب في العالم حددت عقوبات جزائية (غرامات مالية+السجن).
- اعتماد الشفافية والوضوح والتخلص من سرية المعلومات ووضعها تحت تصرف الباحثين ونشر المعلومات الضرورية بالصحف.
- توضيح موارد الميزانية وأوجه استخدامها للمواطنين عبر الندوات ووسائل الإعلام الأخرى التي يجب إصدارها من الجهات المعنية، إذ أن قناعة المواطن بأن الضريبة التي يدفعها سوف تستخدم في تقديم وتوفير الخدمات العامة ملموسة دون إسراف وأن المعايشة اليومية لهذه الخدمات واستفادته منها عن طريق قناعة تامة.
- تحديث القوانين ابتداء من قانون التجارة وقانون الضرائب وقانون الاستثمار وكذا إصدار قانون إحداث سوق الأوراق المالية.

المبحث الثاني: دراسة تحليلية للضريبة على الدخل الإجمالي بعد الإصلاح الضريبي

يعد الإصلاح الضريبي نقطة الانطلاق في عملية الإصلاح الاقتصادي سواء على صعيد الإنفاق أو على صعيد الموارد، وفي مقدمتها الموارد الضريبية بالإضافة إلى ذلك فإن اقتصاديات الدول في ظل العولمة ووجود التكتلات الاقتصادية الدولية ومنطقة التجارة العالمية وضرورة التعامل مع المؤسسات الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك العالمي أصبحت أكثر اندماجا مع دول

العالم الثالث، وبالتالي فإن أنظمتها الضريبية لا يمكن أن ينظر إليها بصورة منعزلة، حيث تتسابق معظم الدول إلى تطوير أنظمتها الضريبية بحيث تكون الضريبة أداة مشجعة للاستثمارات المحلية والأجنبية وتنشط الصادرات من خلال مساعدة المنتجات المحلية في الصمود أمام السلع الأجنبية عن طريق إعفاء الصادرات من كل الضرائب والرسوم.

فقد كان النظام الضريبي الجزائري معقد ومثقل بجملة من الضرائب دون أن تحقق أي منها عائدا كبيرا، كما كانت لضرائب الإنتاج والاستهلاك أسعارا متعددة ومرتفعة تعيق الاستثمار، لذلك قامت الجزائر بإعادة النظر في النظام الضريبي بهدف تبسيطه وتطويره بما يتماشى مع الفكر الحديث والذي يهدف إلى تخفيض الضرائب على مصادر الدخل والعمل بالضريبة الموحدة على الدخل بهدف تشجيع الاستثمار والتصدير.

وبناء على ذلك نحاول في هذا البحث التطرق إلى مردودية الضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين ودورها في تمويل الميزانية.

وعلى هذا الأساس نحاول من خلال تحليل الضريبة على الدخل الإجمالي بعد الإصلاح الضريبي التطرق إلى العناصر التالية:

- تطور إيرادات الضريبة على الدخل الإجمالي.
- تقدير العبء الضريبي على أصحاب قوة العمل وأصحاب الملكية.
- التهرب الضريبي في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي.

المطلب الأول: تطور إيرادات الضريبة على الدخل الإجمالي

إن الضريبة على الدخل الإجمالي من أهم الضرائب والرسوم في التشريع الضريبي الجزائري، إلا أن عائداتها لم تحقق الهدف المسطر في الإصلاح الضريبي لسنة 1992 وتقارب عائداتها 5,01% من مجموع موارد ميزانية الدولة لسنة 2001، إلا أن هذه النسبة عرفت تراجعا سنة 2000 حيث بلغت 4,6% من مجموع الحصيلة الضريبية، ففي سنة 1997 بلغت حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين 50626 مليون دينار جزائري من أصل 887813 مليون دينار وهي مجموع إيرادات الميزانية لسنة 1997 أي بنسبة 5,7%، إلى أن وصلت حصيلتها إلى 62704 مليون دينار من أصل 1249880 مليون دينار جزائري وهو مجموع إيرادات ميزانية سنة 2001 كما يبينه الجدول التالي :

الجدول رقم -19- تطور إيرادات الضريبة على الدخل الإجمالي

(مليون دينار) للفترة 1997-2001

البيان	1997	1998	1999	2000	2001
الضرائب المباشرة	82343	92161	74416	82341	99202
منها الضريبة على الدخل الإجمالي	50622	59068	49234	50029	62704
التسجيل والطابع	10678	11729	13584	16221	17026
الرسوم على رقم الأعمال	147249	158156	163329	172689	14643
حقوق الجمارك	72526	77089	82445	90380	104295
إيرادات أخرى	4252	4106	3858	4928	4114
مجموع الجباية العادية	317048	343291	342632	366559	409280
الجباية البترولية	570765	378715	560120	720000	840600
مجموع الإيرادات	887813	721956	902752	1086559	1249880
أ= حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي / مجموع الإيرادات	%5,7	%8,1	%5,4	%4,6	%5,01
ب= حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي / الجباية العادية	%15,96	%17,20	%14,36	%13,64	%15,32
جـ= حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي / حصيلة الضرائب المباشرة	%61,47	%64,09	%66,16	%60,75	%63,20

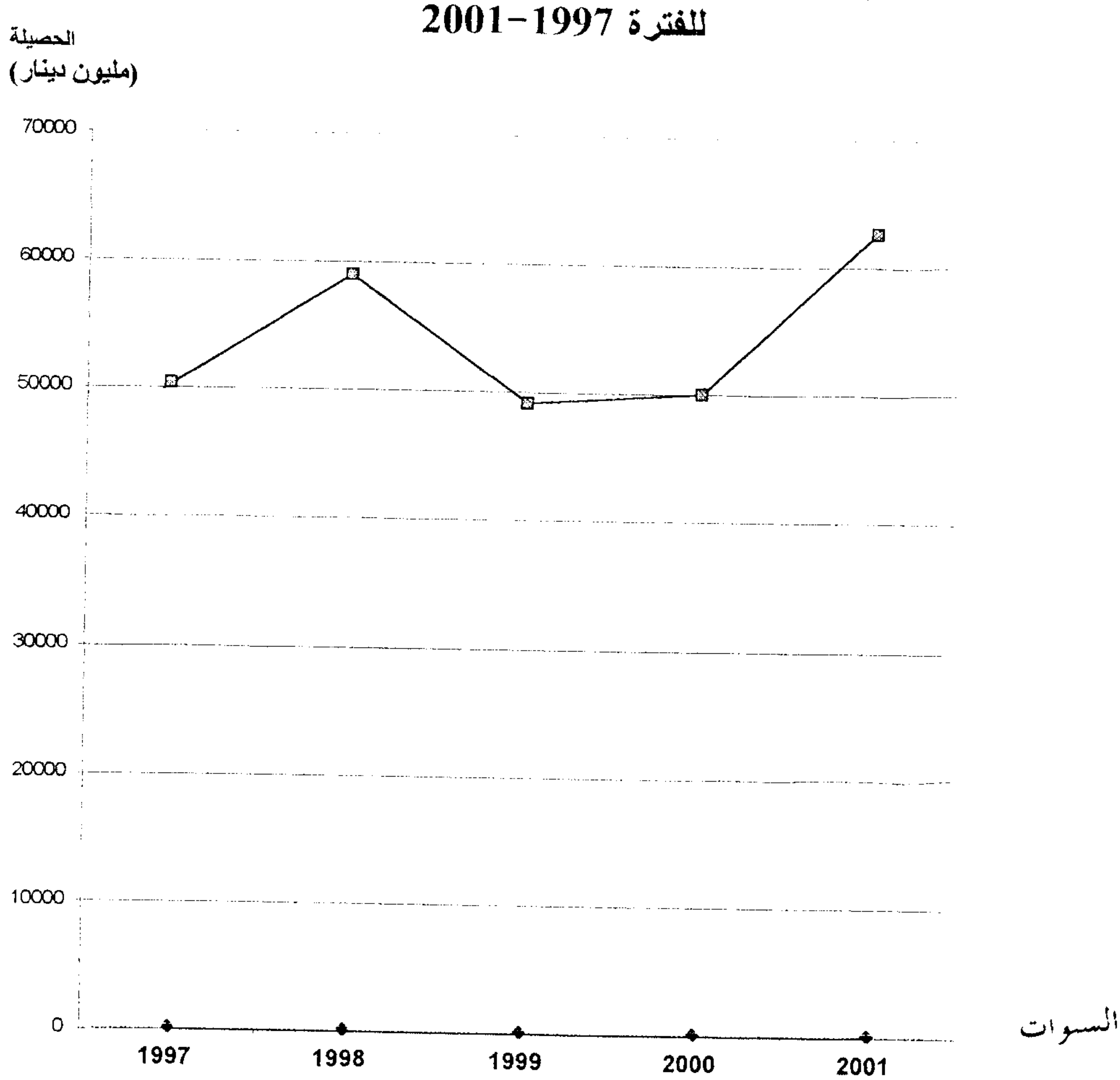
المصدر : وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

من خلال الجدول يمكن استنتاج أن مساهمة الضريبة على الدخل في مجموع حصيلة الضرائب المباشرة جد معتبرة، ويوضح لنا الجدول أهمية الضريبة على الدخل في الضرائب المباشرة الأخرى، لذا قد خصص المشرع الضريبي الجزائري جزء كبيرا من مواده لمعالجة الضريبية على الدخل، كما نعتقد أن حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي سترتفع في السنوات القادمة وذلك بانتهاء مدة الإعفاءات الممنوحة للمشاريع التي تدخل في إطار دعم وترقية تشغيل الشباب المقدم من طرف الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب (ANSEJ) باعتبار هذه الشريحة معفية من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث سنوات .

وفيما يلي شكل يوضح تطور حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر للفترة 1997-2001

الشكل رقم -05- تطور حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر للفترة 1997-2001



المصدر: من إعداد الطالب الاعتماد على الجدول رقم -19-

أولا: أسباب هذا الوضع

تعاني هذه الضريبة من المعدلات المرتفعة حيث أن التعديل الذي أجري سنة 1993 والذي خفض المعدل الأعلى من 70% على الشريحة العليا لأكثر من 718200 دينار جزائري إلى معدل 50% للشريحة لأكثر من 1920000 دينار جزائري، وكذلك التعديل الذي أجري سنة 1999 والذي خفض المعدل الأعلى من 50% على الشريحة العليا إلى معدل 40% للشريحة أكثر من 1920000 دينار جزائري، إذ تعتبر هذه المعدلات من أهم أسباب وعوامل التهرب الضريبي وتعتبر هذه النسب كما ذكرنا جد مرتفعة إذ ما قيست بنسب هذه الضريبة في دول مجاورة، والسؤال الذي يطرح نفسه كيف يستطيع المستثمر الجزائري الذي تبلغ ضريبة الدخل التصاعدية المفروضة عليه 40% منافسة المستثمرين والمصدرين الأجانب بعد إلغاء الرسوم الجمركية في إطار الدخول في المنظمة العالمية للتجارة، لذلك فإننا نرى أن هذه الضريبة الهامة "الضريبة على الدخل الإجمالي" يجب أن يعاد النظر في الشرائح بحيث تتوسع مبالغها وتحقق العدالة الضريبية وتحد من التهرب الضريبية وتساعد على الاستثمار مما يحقق الزيادة في الإيرادات.

ولتوسيع حصيلة هذه الضريبة لا بد من :

- إعادة النظر في الإعفاءات الدائمة حسب ضرورتها الاقتصادية والاجتماعية من جهة وتحقيق العدالة والمساواة بين كافة المكلفين من جهة ثانية وللحد من ظاهرة التهرب الضريبي باستغلال الإعفاءات الممنوحة(*) حاليا.
- اقتصار الإعفاءات من هذه الضريبة على الاستثمارات التي تساهم في التنمية الاقتصادية وتحقيق الزيادة في القيمة المضافة وتوفير المزيد من فرص العمل، أو تلك المشاريع المحلية التي تقام في الولايات والبلديات مع منح الإعفاء خصوصا للمشاريع التي تستعمل المواد الأولية المحلية.

(*) قد يتمتع الفرنسيون من إعفاء من دفع الضريبة على الدخل لمدة سنة كاملة، إذ ما أقرت الحكومة الفرنسية برنامج الإصلاح الضريبي الذي يتضمن انتقال من دفع الضريبة على الدخل عن السنة الماضية إلى اقتطاع الضريبة شهريا، وقد جاءت هذه المعلومات في دراسات وضعت على الصفحة الإلكترونية، ومن المتوقع في حال تنفيذها أن تتسبب في تقليل حجم إيرادات الدولة الضريبية للعام الذي يتم فيه عملية الانتقال، ويدفع الفرنسيون ضريبة دخلهم كنسبة من الدخل الإجمالي للفرد في السنة الماضية، عكس الدول الأوروبية الأخرى التي تقوم باقتطاع ضريبة الدخل بشكل مباشر ومن الناحية النظرية، يتعين على الفرنسيون دفع ضريبة الدخل الذي سبق، ودفع الضريبة مباشرة خلال السنة الذي يتم تطبيق النظام الجديد، ويكون هذا الاختيار صعب التنفيذ فقد تلجأ الحكومة إلى إعفاء المواطنين خلال تلك السنة، وتخشى الحكومة من أن تستغل بعض الشركات من هذا الإعفاء لتزيد من رواتب وعلاوات الموظفين بالنقيض أرباحها، الخاضعة للضريبة أيضا، وجنت الحكومة الفرنسية 53 مليار يورو من ضريبة الدخل لسنة 2000.

- منح الإعفاءات للمؤسسات الجديدة التي تشكل في المستقبل مكلفين جدد.

وبالرغم من أن الضريبة على الدخل ضريبة إقراريه أي أنها تستند إلى التقرير والتصريح المقدم إلى الإدارة، إلا أنه هناك استثناءات قانونية خاصة نظرا لطبيعة المداخيل، إذ تخضع هذه المداخيل ولا سيما الأجور و مداخيل رؤوس الأموال المنقولة وحقوق التأليف للاقتطاع من المصدر، ويستفيد الأشخاص الذين يخضع دخلهم لهذه الضريبة (الاقتطاع من المصدر) من تخفيض، وبالتالي لا يتأثر الاستهلاك و الادخار والاستثمار من فرض الضريبة، وتستفيد أرباح الأسهم والحصص الموزعة على المساهمين من تخفيض من الوعاء الضريبي قدره 25% وهذا بعد اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات.

ثانيا: مقارنة الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر ببعض الدول

لمقارنة أهمية الضريبة على الدخل الإجمالي في بعض الدول نستعين بالجدول التالي:

الجدول رقم -20- أهمية العناصر الرئيسية للهيكل الضريبي في بعض الدول النامية (نسب مئوية من إجمالي الحصيلة لسنة 1992)

العناصر الرئيسية للهيكل الضريبي	مصر	إيران	الزائيير	السلفادور	باراجواي
الضريبة على دخل الأفراد	6,9	10,9	28,6	13,7	1,3
الضرائب على دخل الشركات	17,9	21,8	4,9	9,2	12,6
مساهمة التأمينات الاجتماعية	22,2	14	0,8	-	-
ضرائب الملكية	1,4	4,7	0,4	6,9	12,5
الضرائب المباشرة	48,4	51,4	34,7	29,8	26,4
الضرائب على السلع والخدمات	18,5	12,5	17,2	45	20,5
الضرائب على التجارة الخارجية	21,8	36,1	34,6	25,2	27,5
إيرادات ضريبة أخرى	11,3	-	13,5	-	19,6
الضرائب غير المباشرة	51,6	48,6	65,3	70,2	73,6
المجموع	100	100	100	100	100

المصدر: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي
وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر
أطروحة دكتوراه ، 2002 ،ص 54

ما يمكن استنتاجه من الأهمية النسبية للعناصر الرئيسية لهيكل الضريبي في الدول النامية هو ([1]):

- اعتماد الدول النامية على الضرائب غير المباشرة على حساب الضرائب المباشرة، ويعود ذلك إلى الدخل المحدود لغالبية السكان مما يؤدي إلى ضيق شرائح الدخل الخاضع للضريبة في هذه الدول، ونستطيع أن تستنتج أن نفس السبب يعود إلى ضعف الحصيلة الضريبية للدخل في الجزائر باعتبار هذه الأخيرة من الدول النامية.
- تتميز اقتصاديات الدول النامية على النشاطات الحرفية والزراعية وما يميز هذه الأنشطة أنها موجهة للاستهلاك الذاتي، لذا فإن هذه الحكومات تسهل عليها التحكم في التجارة الخارجية وبالتالي يؤدي ذلك إلى زيادة حصيلة الضريبة من هذا القطاع.
- بمقارنة مساهمة الضريبة على الدخل في الجزائر بالمساهمة في الهيكل الضريبي للدول النامية فإنها متقاربة، مما يدل أن الاقتصاد الجزائري هو بدوره يعتمد على النشاطات الحرفية والزراعية وهذه الأنشطة يصعب على النظام الضريبي مراقبتها نتيجة اختلاف طبيعة الدخل المتأتي منها.
- فقد يؤثر الواقع الاقتصادي في هيكل النظام الضريبي، ففي الدول المتقدمة تتعدد مصادر الدخل فلهذا فإن حصيلة الضريبة على الدخل نجدها مرتفعة مقارنة بالدول النامية ومنها الجزائر، وبالمقابل نجد انخفاض ضريبة الإنفاق التي هي ضريبة غير مباشرة ونجدها جد مرتفعة في الدول النامية، إذ تعمل الدول المتقدمة على تخفيض العبء الضريبي على المواطنين أما في الدول النامية فتعمل على تعويض ضعف حصيلة الضرائب على الدخل بالرفع من معدلات الضرائب على الإنفاق.

ويمكننا توضيح ذلك اعتمادا على الجدول التالي:

[1] العجارمة أنور، ابراهيم علي عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار صفاء للطباعة، عمان، بدون سنة النشر، ص 35.

جدول رقم -21- الأهمية النسبية للعناصر الرئيسية للهيكل الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية مقارنة بفرنسا وانجلترا لسنة 1992 (الوحدة نسبة مئوية)

البلد / طبيعة الضريبة	الولايات المتحدة الأمريكية	فرنسا	أنجلترا
ضرائب الدخل	52,5	17	38,8
ضرائب التأمينات	33,9	44	18,2
ضرائب سلعية	3,2	29	31,1
ضرائب جمركية	1,6	0	0,1
ضرا أخرى	0,8	3	2,3
إيراد غير ضريبي	8	7	9,6
المجموع	100	100	100

المصدر: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب مرجع سابق ، ص 169

فقد يؤثر الواقع الاجتماعي على النظام الضريبي، لذا وجب على المشرع الضريبي أن يراعي الظروف الاجتماعية للمكلف لتحقيق أهداف هذا النظام[1] ويختلف هذا التأثير من دولة إلى أخرى فنجد حصيلة الضرائب على الدخل في الولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا جد مرتفعة[*] ، مما يدل على أن المجتمع لديه وعي ضريبي، بالإضافة إلى السياسة الضريبية الناجحة المطبقة على المتهربين، على العكس من ذلك في الدول النامية الذي نجد فيها غياب الوعي الضريبي بالإضافة إلى فشل النظام الضريبي في تحصيل الإيرادات الضريبة عن طريق تطبيق سياسة صارمة على المتهربين من دفع الضريبة.

---

[1] يونس أحمد البريق، سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 50

(*) قال متحدث باسم وزارة المالية الألمانية في مجلة "دير شبيجل" الأسبوعية أن إيرادات ضرائب على المستوى الاتحادي ومستوى الولايات تراجع بنحو ستة مليارات مارك في ماي 2001 مقارنة مع نفس الشهر في سنة 2000 وانخفضت إيرادات الضرائب على الذين يعملون لحسابهم الخاص بنسبة 8,21% في ماي بينما تراجعت إيرادات الضريبة على الدخل من يعملون لحساب الغير بنسبة9,3.

وانخفضت الإيرادات من ضرائب البترين بنسبة 03% غير أن الدخل من ضرائب المبيعات السيارات ارتفع بنسبة 4,18% وقال المتحدث أن هذه التطورات تبين أن برنامج إصلاح الضرائب الحكومي يتحقق وقد زادت الحكومة الضرائب على البترين وخفضت الضرائب على الدخل، وقال اقتصاديون مستقلون أن تباطؤ النمو الاقتصادي هو السبب الرئيسي في تراجع الإيرادات

المطلب الثاني: تقدير العبء الضريبي على أصحاب قوة العمل وأصحاب الملكية

بسبب انعدام أية إحصائيات حول حصة القطاع الخاص من حصيلة الضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات من مجموع الضرائب على الدخل، نكتفي بدراسة عامة حالة هذه الضريبة ومساهمتها في الناتج المحلي الإجمالي وهذا سنة 2001.

فقد بلغت نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي إلى الحصيلة الضريبية 5,01% أي ما يعادل 62704 مليون دينار جزائري، وبلغت مساهمتها في الناتج المحلي الإجمالي 1,6% من هذا الناتج أي أن الأشخاص الطبيعية يدفعون 1,6% فقط كضريبة من إجمالي دخلهم وهي نسبة ضعيفة جدا إذ ما قورنت في دول أخرى، غير أن هذا التوزيع يختلف من فئة إلى أخرى بل من مكلف إلى آخر فالبعض يدفع أكثر والبعض الأخر يدفع أقل.

وبسبب انعدام أية دراسة حول توزيع العبء الضريبي بين الأجور والملكية، قمنا بمحاولة أولية لتقدير هذا التوزيع مستخدمين الإيرادات التقديرية بحسب أنواعها في ميزانية موحدة لسنة 2000 ووزعت الضرائب بين :

- ضرائب تتحملها الملكية بمختلف أحجامها وهي غير قابلة لعكسها على الآخرين مثل الضريبة على الدخل لغير الأجراء.
- بقية الضريبة على الدخل والتي تفرض على الأجراء والتي تتمثل في الضريبة على الدخل الخاصة بالأجراء.

وكانت النتائج أن النسب تتوزع حسب الجدول التالي:

الجدول رقم -22- توزيع الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2000

البيـــان	المبالغ (مليون دينار)	النسبة (%)
- الضريبة على الأجور (قوة العمل)	34311	68,58
الضريبة على الدخل لغير الأجراء (الملكية)	15719	31,42
المجموع	**50030**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الجدول رقم -18-

ما يمكن استنتاجه من هذا الجدول هو أن مساهمة الضريبة على الأجور بلغت 68,58% من حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي وبالتالي فإن مساهمة الضريبة على الدخل لغير الأجراء بلغت سنة 2000 نسبة 31,42%.

ولا شك أن هذه النتائج تبدو غريبة بالنسبة لمعدلات الضريبة على الدخل الإجمالي المرتفعة في الجزائر والتي تبلغ على الشريحة الأخيرة 40%، ومثل هذا المعدل يوحي بأن مساهمة الضريبة على الدخل لغير الأجراء ستكون معتبرة بالنسبة للحصيلة الضريبية ونفس الملاحظة بالنسبة لمساهمتها في الناتج الداخلي الخام، إذ تبلغ هذه النسبة أي مساهمة الضريبة على الدخل لغير الأجراء بالنسبة للناتج الداخلي الخام 0,84% وبالعكس نجد هذه النسب جد مرتفعة في دول متقدمة.

ويعود ضعف هذه النسبة إلى النتائج السلبية المصرح بها (DEFICIT) من طرف الأشخاص الطبيعيين، كما يعود السبب كذلك إلى التهرب الضريبي الممارس في هذا النوع من الضريبة.

لقد عرفت عملية التهرب والغش اتساعا هاما بعد انفتاح السوق الوطنية على الخارج، ويعود ذلك إلى ضعف المصالح الجبائية وغياب العمل بالفواتير في المعاملات التجارية للمواد الفلاحية، كما تلجأ أغلبية المؤسسات إلى تضخيم الأعباء غير المرتبطة بالنشاط وتخصم فواتير صورية من الربح وبالتالي يؤدي ذلك إلى تقليص الربح أي المادة الخاضعة للضريبة، وفي بعض الحالات تسجل عجزا في السنوات القادمة نتيجة ترحيل الخسائر المسموح بها قانونيا.

وبالرغم من أن معدلات الضريبة على الدخل المفروضة على الأشخاص الطبيعيين المعمول بها في الجزائر تخضع للمعايير القانونية، إلا أن عملية تحصيلها تواجه عراقيل تتمثل أساسا في ممارسة عمليات الغش خاصة في الأنشطة التجارية والتحكم الناقص في القطاع الفلاحي.

ويعود كل ذلك إلى طبيعة النظام الضريبي الجزائري في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي والذي يعتمد على تصريح المكلفين وذلك عند تقدير رقم أعمالهم وأرباحهم.

المطلب الثالث: التهرب الضريبي في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي

يعرف التهرب الضريبي على أنه محاولة المكلف الخاضع للضريبة عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا متبعا في ذلك طرق وأساليب مخالفة للقانون، وتحمل في طياتها طابع الغش، ويجب التمييز في هذا المجال بين التهرب الضريبي

والتجنب الضريبي، ([1]) هذا الأخير يقصد به تجنب الواقعة الضريبية عن طريق امتناع الشخص عن النشاط الذي يؤدي إلى خضوعه للضريبة عن طريق الاستفادة من الثغرات القانونية، وعدم إحكام صياغة التشريعات الضريبية للتخلص من دفع الضريبة، حيث يستطيع المكلف أن ينفذ من التشريعات ويجد لنفسه مخرجا قانونيا لتجنب الضريبة أو يخفض من وعائها.
والتجنب الضريبي يعد أمرا مشروعا لا يعاقب عليه القانون، أما التهرب الضريبي فهو من الجرائم الاقتصادية والتي عرفت قوانين الضرائب عقوبات جنائية ومدنية اتجاهها.
فالتهرب الضريبي من الظواهر الشائعة في معظم دول العالم وفي مختلف العصور وإن كانت نسبته في الدول النامية أعلى بكثير منها في الدول المتقدمة، وللتهرب الضريبي كما هو معروف آثار سلبية على الاقتصاد الوطني وعلى المجتمع ومن أهمها ما يلي ([2]):

- تخفيض حصيلة الموارد الضريبية وبالتالي اللجوء إلى إتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات وهذا يؤدي إلى انخفاض الاستثمارات من جهة وتدني مستوى الخدمات التي تقدمها الدولة من جهة أخرى.
- رفع سعر الضريبة الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض نقص الحصيلة الناتج عن التهرب.
- اضطرار الحكومة لتغطية العجز المالي عن طريق الإصدارات النقدية أو الحصول على قروض داخلية أو خارجية، ويؤدي هذا بدوره إلى خلق مشكلة تتعلق بسداد القروض وفوائدها.
- الإخلال بقاعدة العدالة الضريبية بحيث يتحمل عبء الضريبة المكلفون الذين لا يستطيعون التهرب منها وينجو منها آخرون.

أولا: التهرب الضريبي في الجزائر

إن مسألة حجم التهرب الضريبي في الجزائر بالأرقام مهمة صعبة إذ لم تكن مستحيلة إذ أنها مستحيلة من الناحية العلمية والعملية، ليس في الجزائر فحسب بل في أي بلد من بلدان العالم، لذا يمكن أن نستعين بالعبء الضريبي (نسبة الضرائب والرسوم على الناتج الداخلي الإجمالي) لتقدير حجم التهرب الضريبي في الجزائر. وإذ استعنا بالأرقام الإحصائية لسنة 2001 فسنجد أن:

---

[1] باهر محمد عتلم، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 143

[2] Fiscalité Directe, acte du séminaire organisé par la DGI en collaborations avec FMI, 1993, P 145

الناتج الداخلي الإجمالي : 3937200 مليون دينار جزائري
الإيرادات العادية : 409280 مليون دينار جزائري
الإيرادات البترولية : 840600 مليون دينار جزائري
الضرائب على الدخل : 62704 مليون دينار جزائري
العبء الضريبي (خارج الإيرادات البترولية) = 10,4 %

إن نسبة العبء الضريبي والمقدرة بـ 10,4% متدنية جدا، فإذ قمنا بإضافة الإيرادات غير العادية (البترولية) فإن هذه النسبة ترتفع إلى 31%، وبالتالي فإن هذا العبء يعتبر ضعيفا مقارنة بدول أخرى متقدمة (أنظر الملحق)، إلا أن غياب الإحصائيات المتعلقة بالتهرب الضريبي في الجزائر عن الضريبة على الدخل الإجمالي فإننا نستنتج من خلال ضعف حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي والتي قدرت بـ 62704 مليون دينار جزائري من مجموع الحصيلة والمقدرة بـ 1249880 مليون دينار جزائري أن التهرب يتم خاصة في القطاع الخاص باعتبار هذا الأخير يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي (الضريبة على الدخل الإجمالي لغير الأجراء)، كما يعود انخفاض نسبة العبء الضريبي إلى الإعفاءات الواسعة التي شملت الضريبة على الدخل وهذا في إطار دعم وترقية الاستثمار (تشغيل الشباب)، ويؤدي التهرب الضريبي الواسع في الجزائر وخاصة في الضريبية على الدخل الإجمالي إلى البحث عن مصادر أخرى لتأمين حاجة الدولة للإنفاق، وهذا ما لاحظناه من خلال دراسة بنية الإيرادات الضريبية على مدى عقد التسعينات حيث ارتفعت حصيلة الضرائب غير المباشرة بوتيرة سريعة مقارنة بضرائب أخرى.

وقد لاحظنا زيادات سنوية في معدلات الرسوم وتطبيق الرسم النوعي الإضافي على أغلبية السلع مما أدى إلى ارتفاع أسعارها في الأسواق، مثلا زادت حصيلة الضريبة على الدخل من 50622 مليون دينار جزائري سنة 1997 إلى 62704 مليون دينار جزائري لسنة 2001، أي بـ 1,23 مرة، إلا أن هذه الزيادات لا تعكس النتائج الإيجابية المسجلة في المؤسسات الفردية بل تعود إلى زيادة عدد المكلفين بهذه الضريبة وكذلك إلى مساهمة الضريبة على الأجور في تكوين حصيلة الضرائب على الدخل وكذلك يعود إلى البرنامج الذي قامت به الجزائر لمحاربة الغش الضريبي (أنظر الملحق).

ثانيا: آثار وأسباب التهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى:

- نقص في الموارد المالية للدولة وبالتالي إلى إضعاف قدرتها على القيام بواجباتها المختلفة.
- يؤدي التهرب الضريبي إلى عدم إمكانية زيادة الرواتب والأجور في القطاع الوظيفي العمومي وبالتالي يحول ذلك دون خلق مناصب شغل جديدة.
- يؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بالعدالة الضريبية حيث يصبح البعض يدفع والبعض الآخر لا يدفع الضريبة مما يضعف فعالية النظام الضريبي.

إن الدافع الرئيسي للتهرب الضريبي هو تحقيق المزيد من الأموال، ولكن بطرق غير مشروعة وهذا ينطبق على جميع المساهمين في خلق التهرب الضريبي.

وتعتقد أنه جملة من الأسباب التي تؤدي إلى التهرب وهي ([1]):

- شعور المكلف بارتفاع العبء الضريبي مقارنة ببلدان قريبة منه، حيث أن معدلات الضرائب على الدخل في الجزائر تعتبر من أعلى المعدلات في العالم وهذا من الأسباب التي لا تشجع الاستثمار حيث يصل المعدل الضريبي إلى 40% على الشريحة الأخيرة من الدخل الصافي الخاضع للضريبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين وهم الجزء الأكبر من المكلفين.
- ضآلة مبالغ الشرائح الضريبية التي تآكلت قيمتها بسبب التضخم على مر السنين دون أن يتم رفعها على النحو مماثل.
- قدم التشريعات الضريبية وتعارضها وتعقيدها وعدم وضوحها يفسح المجال للعامل الذاتي في تسييرها وتطبيقها.
- غياب المعلومات الجبائية وعدم تطبيق الرقم الضريبي وعدم التعامل بالفواتير وغياب شبكة معلومات تربط الجزائر بكاملها.
- غياب جهاز مكافحة التهرب الضريبي وضعف الإجراءات الرقابية والعقابية بحق المتهربين و الاكتفاء بالغرامات المالية.
- ضعف الوعي الضريبي عموما سواء من حيث التأهيل، وعدم توفير وسائل النقل من أجل تغطية المكلفين بزيارات ميدانية للتعرف على واقعهم كشرط للتكليف العادل.

[1] Le dispositif du lutte contre la fraude fiscale, développé par la DGI, 1997, P1,2.

- ضعف الرواتب والحوافز للعاملين في المصالح الجبائية إلى حدود لا تضمن لهم حد المعيشة ولا تتناسب مع المهام التي يقومون بها، مما يجعلهم لا يقاومون الفساد (المائدة لا يحرسها الجائع).

المبحث الثالث: دراسة تحليلية للضريبة على أرباح الشركات بعد الإصلاح لضريبي

إن من أهداف الإصلاح الضريبي لسنة 1992 هو إدخال الضريبة على أرباح الشركات والتي تم تأسيسها بموجب المادة (38) من قانون المالية لسنة 1991، وقد تم العمل بهذه الضريبية سنة 1992 وحلت مكان الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية المعمول بها سابقا، ويتمحور العمل بهذه الضريبة الجديدة إلى معاملة المؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة معاملة ضريبية واحدة، ما دام أنهما يهدفان إلى تحقيق الربح وهذا وفق شروط اقتصاد السوق، وقد تم تخلي الدولة عن هذه المؤسسات العمومية تمهيدا لخوصصتها وهذا بهدف تشجيع الاستثمار وتأقلم هذه المؤسسات العمومية مع الظروف الاقتصادية الجديدة.
وبناءا على ذلك نحاول في هذا المبحث التطرق إلى مردودية الضريبة على أرباح الشركات ودورها في تمويل الميزانية من خلال العناصر التالية:

- تطور إيرادات الضريبة على أرباح الشركات.
- عبء الضريبة على أرباح الشركات في ظل الإعفاءات الضريبية.

المطلب الأول : تطور إيرادات الضريبة على أرباح الشركات

إن إصلاح الضريبة على أرباح الشركات يعتبر من أولويات الإصلاح الضريبي لما لها من عوائد هامة على ميزانية الدولة ولتوضيح مردودية هذه الضريبة نستعين بالجدول التالي:

الجدول رقم -23- تطور إيرادات الضريبة على أرباح الشركات (مليون دينار) للفترة 1997-2001

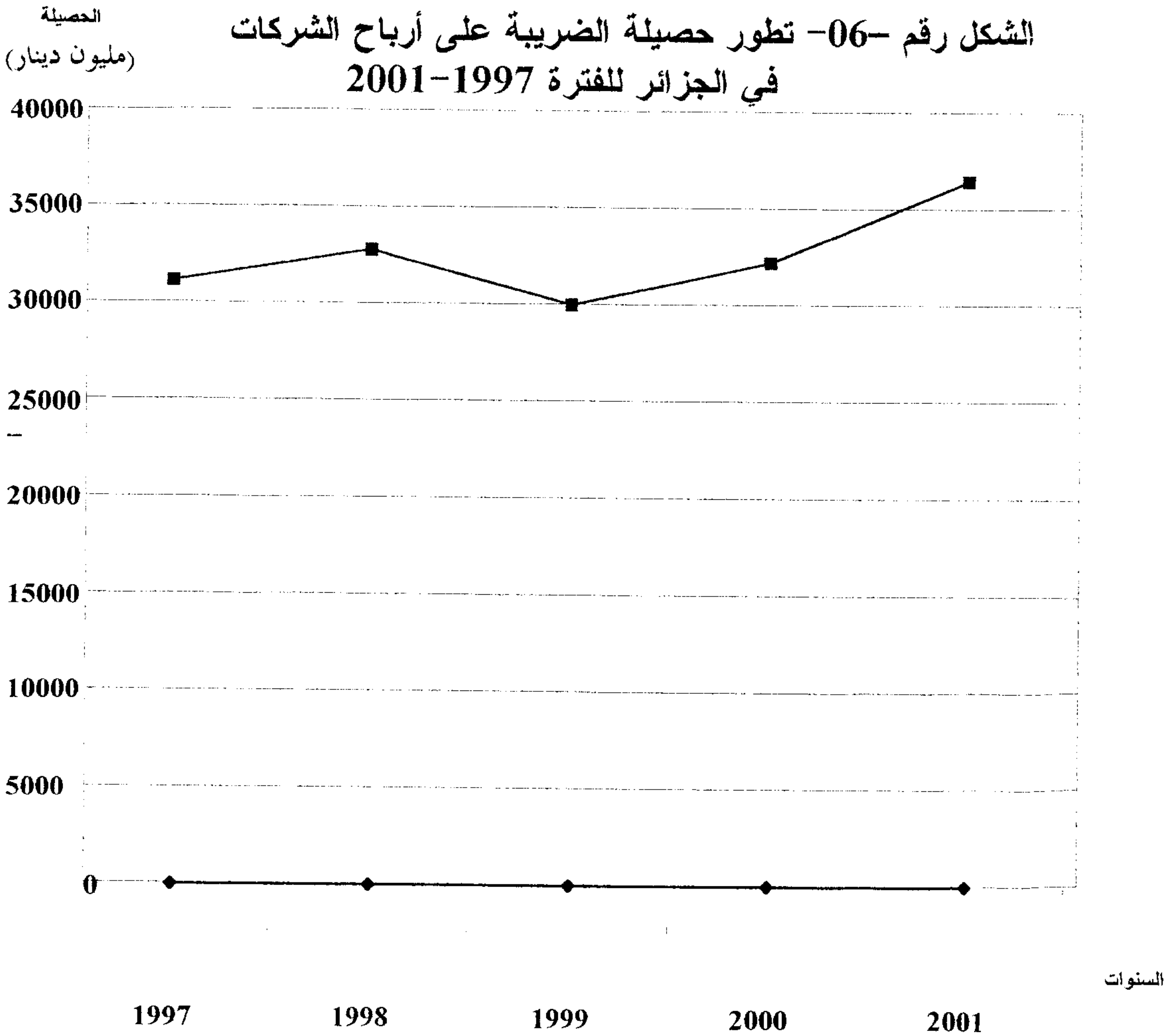
البيان	1997	1998	1999	2000	2001
الضرائب المباشرة	82343	**92161**	74416	82641	99202
منها الضريبة على أرباح الشركات	31145	32751	29961	32187	36387
التسجيل والطابع	10678	11729	13584	16221	17026
الرسوم على رقم الأعمال	147249	158156	163329	172689	14643
حقوق الجمارك	72526	77089	82445	90380	104295
إيرادات أخرى	4252	4106	3858	4928	4114
مجموع الجباية العادية	317048	343291	342632	366559	409280
الجباية البترولية	570765	378715	560120	720000	340600
مجموع الإيرادات	887813	721956	902752	1086559	249880
أ = حصيلة الضريبة على أرباح الشركات / مجموع الإيرادات	%3,50	%4,53	%3,31	%2,96	%2,91
ب = حصيلة الضريبة على أرباح الشركات / الجباية العادية	%9,82	%9,52	%8,74	%8,78	%8,89
جـ = حصيلة الضريبة على أرباح الشركات / حصيلة الضرائب المباشرة	%37,82	%35,53	%40,26	%29,08	%36,67

المصدر: وزارة المالية،
المديرية العامة للضرائب

من خلال الجدول رقم -23- يتضح لنا أن الضريبة على أرباح الشركات من أهم الضرائب المباشرة بعد الضريبة على الدخل الإجمالي وأن مساهمتها في الحصيلة الإجمالية تراجعت منذ سنة 1998 أين سجلت أكبر نسبة والتي قدرت بـ 4,53% من مجموع الحصيلة والتي قدرت بـ 721956 مليون دينار جزائري إلى أن وصلت إلى أدنى نسبة لها في الفترة 1997-2001 أين سجلت 2,91% سنة 2001، مما يدل على أن هذه الضريبة لم تحقق الهدف المسطر لها، كما نعتقد أن هذه الحصيلة سترتفع بعد سنة 2001 بعد انتهاء الإعفاءات الممنوحة للمشاريع التي تدخل في إطار دعم وترقية الاستثمار (APSI).

وفيما يلي شكل يوضح تطور حصيلة الضريبة على أرباح الشـــركات فـــي الجزائر للفترة 1997-2001

الشكل رقم -06- تطور حصيلة الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر للفترة 1997-2001



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم -23-

إن الإصلاحات التي مست هذه الضريبة وضعت لها هدفين أساسيين ([1])

- **أولهما شكلي:** هدفه إنشاء ضريبة على الأشخاص المعنويين أو الشركات ذات الأسهم.
- **ثانيهما اقتصادي:** يسمح بتحقيق تخفيض معتبر للضريبة المطبقة على الشركات.

ويجب أن نشير هنا أن تخفيض الضريبة المقتطعة يقدر بـ 20% نقطة، المعدل العادي انتقل تدريجيا من 60% إلى 42% سنة 1992 إلى 38% سنة 1994 و 30% سنة 1998، ونشير هنا أنه هناك معاملة تمييزية للأرباح المعاد استثمارها، فقبل الإصلاح الضريبي حدد هذا المعدل بـ 25%على الأرباح المعاد استثمارها ثم خفض ذلك المعدل إلى 5% سنة 1992، وقد ارتفع إلى 33% سنة 1995.

إن ارتفاع نسبة الضريبة على أرباح الشركات المعاد استثمارهاا شجع على التهرب الضريبي وانعكس على مدى تحفيز المؤسسات لإعادة استثمار أرباحها المحققة، لذلك أعاد المشرع النظر في معدل الضريبة على أرباح الشركات المعاد استثمارها وخفض هذا المعدل إلى 15% وذلك وفق المادة 14 من قانون المالية لسنة 1999.

وبناء على ذلك نستخلص أن الدولة عملت على تخفيض المعدلات الحدية للضريبة على أرباح الشركات وهذا عملا بقاعدة: عندما ترتفع المعدلات الحدية للضرائب بحيث يقتطع جزء كبير من الأرباح الناتجة عن الأنشطة ينخفض حافز المؤسسات على التوسع في النشاط وخلق استثمارات جديدة، كما قد يؤدي ارتفاع معدلات الضرائب على الأرباح إلى انتقال المؤسسات القادرة على الإنتاج إلى دول منخفضة الضرائب وإلى هروب الأجانب من تمويل الاستثمارات، كما يؤدي ارتفاع الضرائب على الأرباح إلى تخفيض الكفاءة الاقتصادية وزيادة حجم التهرب الضريبي.

فعندما تزيد الفجوة بين الربح الصافي قبل الضريبة والربح الصافي بعد الضريبة ينخفض الحافز على إقامة مشاريع جديدة، وتؤدي مثل هذه السياسات إلى التهرب الضريبي لأن الضريبة على الأرباح هي إحدى العوامل التي يستند عليها المستثمرون عند اتخاذ أي قرار بشأن الاستثمار، لذلك كان لا بد من إعادة النظر في معدلات الضريبة على أرباح الشركات التجارية وأرباح شركات الأموال، هذا التخفيض يشكل عاملا مشجعا لأصحاب رؤوس الأموال لحثهم على توظيف أموالهم في الجزائر.

---

[1] Rapport sur la reforme fiscale (Bilan et perspectives), opcit, P6

و يتضح من هذا التحليل أن من بين الأهداف التي قصدها المشرع من تعديل بعض أحكام قانون الضريبة على أرباح الشركات بموجب قانون المالية لسنة 1992 هو تخفيض الضريبة عن الشركات بهدف تشجيع أصحاب رؤوس الأموال على توظيفها في الجزائر، كم نشير هنا أن سنة 1997 بلغت حصيلة الضريبة على أرباح الشركات 31145 مليون دينار جزائري من أصل 887813 مليون دينار، وهو مجموع إيرادات الميزانية لنفس السنة أي أنها ساهمت بـ 3,5 من مجموع الحصيلة الضريبية، إلى أن أصبحت حصيلتها تقدر بـ 36387 مليون دينار جزائري من أصل 1249880 مليون دينار جزائري وهو مجموع إيرادات الميزانية لسنة 2001.

المطلب الثاني: عبء الضريبة على أرباح الشركات في ظل الإعفاءات الضريبية

إن مسألة تقدير العبء الضريبي لهذه الضريبة يتعين علينا تحديد وحساب الوزن الحقيقي للضريبة على أرباح الشركات وبشكل دقيق، وعليه فإنه يصعب علينا الحكم على وزنه الحقيقي بسبب نقص عناصر التحليل.

أولا: عبء الضريبة على أرباح الشركات

إن معدل الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر يعتبر مرتفعا نوعا ما لكنه غير قابل للخصم، في حين نجد باقي الضرائب المباشرة تقتطع من النتيجة المحققة خلال السنة الضريبية وهذه الضريبة تفقد وزنها في حالة إفلاس الشركات، أوفي حالة تسجيل عجز في السنة الضريبية وهذا يعود إلى العبء الضريبي(*) الذي يدفع بالمؤسسات إلى التهرب الضريبي.
ولتوضيح عبء هذه الضريبة نكتفي بدراسة عامة حول مساهمة هذه الضريبة في الناتج الإجمالي، بالاستعانة بالمعطيات المتوفرة لدينا في الجداول رقم 13-14-23 وإليكم الجدول التالي الذي يوضح ذلك:

(*) يعتبر العبئ الضريبي المرتفع، سببا من أسباب التهرب الضريبي، إلا أن عدم اعتدال العبئ الضريبي ليس السبب الوحيد وراء التهرب الضريبي بل هناك أسباب أخرى، وأهمها الغموض في النظام الضريبي و ضعف الوعي الضريبي، عدم عدالة النظام الضريبي، سوء استخدام الحصيلة الضريبية، عدم كفاءة الإدراة الضريبية، ضعف في معاقبة المتهربين

الجدول رقم -24- عبء الضريبة على أرباح الشركات خلال الفترة 1997-2001

	1997	1998	1999	2000	2001
حصيلة الضريبة على أرباح الشركات	31145	32751	29961	32187	36387
الحصيلة الضريبية	887813	721956	902752	1086559	1249880
الناتج الداخلي الإجمالي	2781600	3186500	4075700	4075500	3937200
أ = حصيلة الضريبة على أرباح الشركات / الحصيلة الضريبية	%3,50	%4,53	%3,31	%2,96	%2,91
ب = حصيلة الضريبة على أرباح الشركات / الناتج الداخلي الإجمالي	%1,11	%1,02	%0,73	0,78	%0,92

المصدر: من إعداد الطالب

بالاعتماد على الجداول

رقم -13-14-23-

من خلال الجدول رقم -24- نلاحظ المساهمة الضئيلة للضريبة على أرباح الشركات في الحصيلة الضريبية وكذلك في تكوين الناتج الداخلي الإجمالي، ونضيف هنا ونقول أنه رغم أن معدل اقتطاع الضريبة المطبقة على أرباح الشركات قد ارتفع سنة 1997 إلى 1,11% من الناتج الداخلي الإجمالي، إلا أنه يبقى ضعيفا مقارنة مع المعدلات المعمول بها في الدول الأخرى التي تتراوح بين 1,5% وأكثر من 4% (أنظر الملحق)، هذا وتبقى هذه النسبة ضعيفة إذ ما قورنت بالنسبة المسجلة في الدول المتقدمة والتي تقدر بـ 9,2%.

فالنتائج الاقتصادية والمالية الضعيفة التي سجلتها المؤسسات العمومية التي كان لها وزنا كبيرا وحاسما إلى حد الآن في تشكيل الدخل الوطني يوضح في جزء منها النسبة الضعيفة للضغط كما تم حسابه انطلاقا من التحصيلات المحققة فعلا.

ثانيا: حوافز الاستثمار في نطاق الضريبة على أرباح الشركات

لقد اتضح فيما سبق أن فرض الضريبة على أرباح الشركات، سوف ينجم عنه آثار اقتصادية سلبية على الاستثمار وخاصة أن الجزائر بحاجة إلى دفع وتحفيز هذا الاستثمار، ولذلك سعت الدولة الجزائرية إلى التخفيف من حدة هذه الآثار السلبية.

فقد تضمن التشريع الضريبي الجزائري العديد من الحوافز منها سياسة التحريض الضريبي([1]).

وفي هذا المجال سنحاول تقييم قانون الاستثمار لسنة 1993 من حيث حجم الإعفاءات الممنوحة لهذه الاستثمارات في مجال الضريبة على أرباح الشركات.

الجدول رقم -25- تكلفة الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات (دج) سنة 2000 في إطار الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب (ANSEJ)

المديريات الجهوية للضرائب	عدد المشاريع	مبلغ الإعفاء
الجزائر	3626	108273000
وهران	2153	9205150
قسنطينة	1679	5798745
عنابة	1215	2781120
البليدة	3193	9322967
سطيف	2620	2325535
ورقلة	715	37805236
الشلف	2496	9728082
بشار	379	2485689
المجموع	18076	902798340

المصدر: وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب.

- الإعفاء في إطار الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب

نلاحظ من خلال الجدول رقم -25- أن عدد المشاريع الاستثمارية بلغ 18076 سنة 2000 موزعة على التراب الوطني، وبتكلفة إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات 90279834 دج أي ما يعادل 4994 دج لكل مشروع، ويعود ضعف هذا الإعفاء إلى النتائج السلبية للمؤسسات في بداية نشاطاتها ويرجع ذلك إلى الأعباء التي تتحملها المؤسسات (القروض البنكية)، وعليه فإن النتائج المحققة في إطار الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب لم تحقق أهداف سياسة التحريض الضريبية.

[1] Avantages fiscaux, édité par la DGI, 1999, P1,2.

الجدول رقم -26- تكلفة الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات (دج) سنة 2000 في إطار وكالة ترقية ودعم الاستثمار(APSI)

المديريات الجهوية للضرائب	عدد المشاريع	مبلغ الإعفاء
الجزائر	3237	1359034707
وهران	868	316645454
قسنطينة	1185	63053268
عنابة	680	119267337
البليدة	2677	160946752
سطيف	2194	1189290317
ورقلة	1526	277808953
الشلف	1225	14622179
بشار	469	61276918
المجموع	14061	3561945885

المصدر: وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب.

- الإعفاء في إطار وكالة دعم وترقية الاستثمار

نلاحظ من خلال الجدول رقم -26- أن عدد المشاريع الاستثمارية بلغ 14061 سنة 2001 وهي موزعة كذلك على كل التراب الوطني، وبتكلفة إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات 3561945885 دج أي ما يعادل 253320 دج لكل مشروع، ويعود ضعف هذا الإعفاء إلى تراجع المستثمرين الأجانب على الاستثمار في الجزائر لظروف أمنية لأن مثل هذه المشاريع تحتاج إلى رأس مال كبير وبالتالي فإن المخاطرة كبيرة في بلد يعاني من عدم الاستقرار.

خلاصة الفصل:

من المتفق عليه ضرورة إصلاح نظام الضرائب على الدخل ليس فقط لتأمين الموارد المالية الكافية للدولة، وإنما لتفعيل عملية التنمية وتعزيز القدرة التنافسية للاقتصاد الجزائري في ظل التحديات التي تفرضها منظمة التجارة العالمية والشراكة الأوروبية.

ولتطوير التشريعات الضريبية نعتمد أساسا على إحلال الضرائب النوعية كخطوة أولى ومن ثم تطبيق الضريبة على الدخل بعد استكمال تعديل الضرائب النوعية، واستكمال الإجراءات القانونية اللازمة لهذه الغاية والعمل بالتوازي انسجاما مع الفكر الضريبي الحديث، بتخفيض العبء الضريبي عن مصادر توحيد الدخل بهدف تشجيع الإنتاج والاستثمار، وتعويض ذلك عن طريق الضرائب على أوجه استخدامات الدخل، وقد تضمنت هذه الخطوة الجديدة للإصلاح تطورات جديدة للنظام الضريبي في إطار المستجدات الاقتصادية الحاصلة.

وفي هذا الإطار فإن المعايير والتوجهات التي يجب اتخاذها عند إعداد استراتيجية الإصلاح الضريبي:

- إعادة النظر في بنية النظام الضريبي السابق و الاتجاه بتخفيض المعدلات وتوسيع الشرائح وتوسيع قاعدة التكليف الضريبي بما يحقق العدالة الضريبية، بما في ذلك إعادة النظر في الحد الأدنى المعفى من الضريبة.
- تخفيض العبء الضريبي على الدخل والأرباح لتشجيع الاستثمار والإنتاج و الادخار
- توفير الوسائل والأدوات اللازمة لمكافحة التهرب الضريبي وما يساعد الإدارة الضريبية لتحقيق العدالة في التكليف وفي إطار الإجراءات يتم التركيز على تحسين آلية نظام الضريبة على الدخل
- إعادة هندسة النظام الضريبي بصفة عامة ونظام الضريبة على الدخل والأرباح بصفة خاصة، بحيث يصبح هناك نظاما ضريبيا موحدا يحقق مصلحة المكلف والإدارة على حد سواء.
- تقنين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة من أجل تأمين الشفافية وملائمة التصريح الضريبي والاستقرار في التطبيق وما في ذلك توحيد نماذج التصريح الضريبي.

الخـــاتـــمـــة

I - الملخص .

II - نتائج العامة للدراسة .

III - توصيات و اقتراحات .

IV - أفاق الموضوع .

الخاتمة :

لقد حاولنا في هذا البحث دراسة نظام الضرائب على الدخل في الجزائر مع التركيز على هذه الضريبة بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1992.

ذلك لأن التطورات الاقتصادية المتسارعة و المتلاحقة على الصعيد الدولي تفرض على الجزائر أحد الحلين، إما الترقب و الانتظار، مما سيؤدي بصورة أكيدة إلى التخلف عن الالتحاق بقطار المتغيرات الاقتصادية و الثقافية و الاجتماعية، و إما مواكبة هذه التحولات الأساسية عبر تحديث الأنظمة و التشريعات و القوانين و خاصة الضريبية منها.

وبناء على ذلك ارتأينا معالجة هذه الإشكالية في ثلاث فصول، حاولنا من خلالهم التوصل إلى نتائج المرسومة بناء على الفرضيات المشار إليها في المقدمة.

1 - الملخص :

البحث يشرح لنا الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و النتائج المنتظرة منهما:

- إن الرأي السائد الآن يذهب إلى أفضلية الضرائب على الاستهلاك، فهي أقل تدخلا في قرارات الادخار و الاستثمار من الضرائب على الدخل، وكلما زادت درجة عمومية الضرائب الاستهلاك كلما قل تأثيرها على الأسعار، لكنها ضرائب سيئة من ناحية العدالة.

أما الضرائب على الدخل فهي تتطابق مع العدالة لاستنادها إلى مبدأ شخصية الضريبة ولكنها تأثر على حوافز الإنتاج و النمو، كذلك تحظى معدلات الضريبة الملائمة لاعتبارات العدالة و الكفاءة.

ولقد حظيت الضرائب على الدخل بالاهتمام في المناقشات الرامية إلى الإصلاح الضريبي ، وقد استقر مبدأ التصاعد في النظم الضريبية الحديثة لاعتبارها أكثر اتفاقا مع مضمون العدالة، ومن جهة أخرى فإنها تنشط حوافز الإنتاج، و النمو الاقتصادي يقتضي تخفيض معدل التصاعد في أسعار الضريبة من جهة و الأخذ بالإعفاءات و المزايا الضريبية من جهة أخرى.

كما أن التعويض عن الآثار التوزعية غير العادلة لضرائب الإنفاق يتطلب درجة من التصاعد لتحقيق توزيع أكثر عدل للعبء الضريبي .

لذلك و انطلاقا مما تقدم و انسجاما مع خصائص البلدان النامية التي يتطلب لتحقيق الاستقرار الاقتصادي فيها و زيادة معدل النمو و معالجة مشاكلها الاقتصادية إعطاء المزيد من المزايا و الإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار.

- مع إطلالة السنة الثانية من التسعينات بدأت الجزائر تطبق مفهوم جديد اتفقت النظم الضريبية على تسميته الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة

على أرباح الشركات، لتحل بصورة تدريجية مكان الضرائب النوعية على مصادر الدخل اللتان تشكلان اليوم أحد المصادر الأساسية في تغذية خزينة الدولة، و بالطبع فان إدخال هذه الضريبة يعني إعادة النظر في النظام الضريبي في الجزائر أي إعادة هيكلة القاعدة الضريبية الذي يفرض تحديثها وزيادة فعاليتها.
وعلاوة على ذلك فان هذه الخطوة ترتدي طابعا مهما للتطورات الاقتصادية العالمية، لأنها تفرض على الجزائر التحفيز على توقيع الشراكة الأوروبية و المتوسطية و الانظمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، هذه السمة التي ستطبع العالم في القرن الحادي و العشرين، أوجبت ضرورة اعتماد نماذج ضريبية جديدة ولتوفير هذه المتطلبات فقد سعت الجزائر في السنوات الأخيرة لمواكبة هذه المستجدات في صورتها الاقتصادية و العالمية من خلال إدراج الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات ضمن الإصلاح المالي الذي أعدته الحكومة في سنة 1992.

II- النتائج العامة للدراسة :

بعد معالجتنا لموضوع الضريبة على الدخل و الأرباح توصلنا إلى النتائج التالية:

1 - تعتبر الضريبة على الدخل بمثابة ضريبة على الأرباح بالدرجة الأولى، إذ تمس أرباح الأشخاص الطبيعيين و الأشخاص المعنويين إضافة إلى ذلك يمكن وصف مزايا هذه الضريبة بسهولة و فعالية تحصيلها مما يساعد على انتعاش موارد الدولة.

2 - رغم الصورة المشرفة لهذه الضريبة الجديدة فان السؤال الذي يطرح نفسه هو مدى مراعاتها لمبادئ العدالة الاجتماعية؟ فان أهمية وضع ضريبة تصاعدية على الشرائح الدخل و ضريبة نسبية على أرباح الشركات (نموذج جزائري)، يسهل عملية احتسابها لجميع المكلفين، إلا أنه يمكن تعديل نسبة الضريبة على أرباح الشركات عند استثمار جزء أو كل الأرباح المحققة، مما يسمح للمشرع الضريبي بمراعاة موضوع العدالة الاجتماعية بحيث يمكن وضع نسبة مخفضة على الأرباح المعاد استثمارها وكذلك إعفاء الشريحة الأولى من الضريبة على الدخل الإجمالي.

3 - لاشك أن التحولات الاقتصادية التي شهدها العالم اليوم ليست وليدة هذه المرحلة الجديدة التي تدعي العولمة الاقتصادية أو الاقتصاد الجديد، ولهذه نجد أن الدول بدأت تطبق الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات منذ الستينات، مع العلم أن الجزائر بدأت تعمل بهذه الضريبة في مطلع التسعينات.

4 - إن تجارب الدول المطبقة لهذه الضريبة تؤكد أهميتها في الاقتصاد و لاسيما في مصر و الدول الصناعية الكبرى ومن أبرز هذه الفوائد هي:

– إن العمل الناجح للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات يتطلب تحضيرات على مستويات عدة، بدء من المصالح الجبائية إلى المكلفين بصورة عامة، فيما تكمن صعوبة التطبيق في إلزام المكلفين باعتماد محاسبة دقيقة و كاملة، بحيث يسجل كل شيء للاستفادة من خصم الأعباء التي أنفقت لأجل الحصول على الدخل.

– الحصيلة المعتبرة التي تدرها الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و مساهماتها في زيادة الحصيلة الضريبية.

III - التوصيات و الاقتراحات :

من خلال المتوصل إليها نضع بعض التوصيات و الاقتراحات من شأنها المساهمة في تحليل و تعميم تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات:

1 – إعادة النظر في منظومة الضرائب، بما يؤدي إلى توسيع القاعدة الضريبية و الحد من ظاهرة التهرب الضريبي و ترشد الإعفاءات الضريبية، كما نحث على تنظيم القطاع غير الرسمي في الاقتصاد الجزائري.

2 – نحمل وزارة المالية و المديرية العامة للضرائب خاصة، تحقيق العدالة الاجتماعية و إعادة توزيع الثروة في المجتمع من خلال الضرائب و الرسوم.

3 – إحداث التوازن بين كل الفئات و القطاعات في المجتمع لان كل من يعيش على أرض الجزائر عليه واجبات وله حقوق، ولهذا يتوجب على إدارة الضرائب تخفيف العبء الضريبي على ذوي الدخل المحدود، لان المجتمع في ظل اقتصاد السوق يعتمد على دافعي الضرائب لأنهم الأساس في الاستقرار الاقتصادي و السياسي و الاجتماعي، ومن يتهرب من الدفع يعمل على الإخلال بهذا الاستقرار وحصيلة الضرائب، وكما نعلم تنفق هذه الحصيلة على الصحة و التعليم و الآمن وكل ما يتعلق براحة المواطن ورفاهيته، و الضريبة هي الوسيلة لإعادة توزيع الدخل بين القادرين و غير القادريين ومن ثم فهي أداة لتحقيق العدالة الاجتماعية.

4 – هدف أية سياسة مالية و اقتصادية هو التشجيع على زيادة الاستثمارات وتوفير فرص العمل وجذب الأموال، وهذا الهدف يتطلب بالتأكيد إعادة النظر في النظام الضريبي بصفة عامة ونظام الضريبة على الدخل بصفة خاصة، وهو نظام له أركانه الخاصة، وهو السعر العادل للضريبة سواء تحملها

المواطن العادي أو رجل أعمال ويتواكب مع ذلك إعادة النظر في نظام الإعفاءات الحالي.
و الركن الثاني، فعالية النظام الضريبي والذي يبدأ منذ أن يقدم المكلف تصريحه الضريبي السنوي وحتى تتم محاسبته محاسبة نهائية، ويرتبط ذلك بتطوير فرق المراقبة وتحصيل الديون و التشجيع على تسديد الضريبة بأقصى سرعة.

IV- أفاق الموضوع :

لقد تناولت هذه الأطروحة نظام الضريبة على الدخل و الأرباح في ظل الإصلاحات الضريبية وذلك من الناحية التحليلية، دون تحديد حصيلة الضرائب لكل قطاع (الخاص و العام) وعليه يمكن أن يشكل هذا الجانب موضوعات أخرى في المستقبل ويتوقف على توفير المعطيات الإحصائية عن كل قطاع.
في نهاية البحث نأمل أن نكون قد وفقنا في معالجة الموضوع.

الملاحق

الملحق رقم 1: نتائج التحقيقات المحاسبية خلال الفترة 1996 – 1998
الملحق رقم 2: نتائج التحقيقات مراقبة المعاملات العقارية خلال الفترة 1996 – 1998
الملحق رقم 3: هيكل نظري لتطوير ميزانية التسير و الإيرادات الغير الجبائية خلال الفترة 1998 - 2004
الملحق رقم 4: مساهمة الضرائب على الدخل في الناتج الداخلي الخام و الإيرادات الضريبية سنة 1996
الملحق رقم 5: العبء الضريبي في بعض دول العالم سنة 1996
الملحق رقم 6: تطور مختلف الاقتطاعات بالنسبة لمختلف مصادر الدخل في فرنسا 1970 / 1996
الملحق رقم 7: مقارنة معدلات ضريبة الدخل في بعض دول العالم
الملحق رقم 8: تطور الميزانية العامة للدولة خلال الفترة 1980 – 1989
الملحق رقم 9: الإيرادات النهائية المطبقة على ميزانية الدولة لسنة 2001
الملحق رقم 10: الإيرادات النهائية المطبقة على ميزانية الدولة لسنة 2002
الملحق رقم 11: تطور التحولات الاجتماعية للدولة خلال الفترة 1993 – 2001
الملحق رقم 12: قائمة الضرائب و الرسوم المعمول بها في الجزائر سنة 1990
الملحق رقم 13: جدول مقارنة التشريع الضريبي القديم و التشريع الجديد في الجزائر
الملحق رقم 14: معدلات الاقتطاع من المصدر (الضريبة على الدخل الإجمالي
الملحق رقم 15: معدلات الاقتطاع من المصدر(الضريبة على أرباح الشركات)
الملحق رقم 16: جدول الاتفاقيات في المجال الضريبي (الجزائر)

الملحق رقم 01
نتائج التحقيقات المحاسبية خلال الفترة 1996 – 1998

السنوات	عدد التدخلات المسجلة	عود الأعوان	قيمة الحقوق و الغرامات بالآلاف الدنانير	معدل التحول
1996	1660	599	8384746	-
1997	1273	523	8735951	% 4 +
1998	1224	600	10373790	% 19+

المر دودية المسجلة حسب كل حالة:

سنة 1997 = $\frac{8735951679}{1273}$ = 6819634 دج / حالة

سنة 1998 = $\frac{10373790242}{1224}$ = 8475691 دج / حالة

مر دودية كل عون من أعوان الضرائب :

سنة 1997 = $\frac{8735951679}{523}$ = 16706540

سنة 1998 = $\frac{10373790242}{600}$ = 17289650

Source : **Rapport sur la reforme Fiscale (Bilan et perspectives), opcit, P36.**

الملحق رقم 02

نتائج التحقيقات مراقبة المعاملات العقارية خلال الفترة 1996 – 1998

السنوات	عدد الملفات التي تم مرافقتها	النتائج بآلاف الدنانير	معدل التطور
1996	16237	1559711	-
1997	19646	1693534	% 1
1998	19469	3244501	% 22

المردودية المسجلة حسب كل حالة:

سنة 1997 = $\frac{1693534631}{19646}$ = 86202 دج / حالة

سنة 1998 = $\frac{1324450745}{14469}$ = 168028 دج / حالة

Source : Rapport sur la reforme Fiscale (Bilan et perspectives), opcit P 36.

الملحق رقم 03

هيكل نظري لتطور ميزانية التسيير و الإيرادات غير الجبائية

(مليون دينار) خلال الفترة 1998 - 2004

السنوات الإيرادات و النفقات	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	معدل التطو
الإيرادات الجبائية	338.5	371	406	444	487	533	587	9,5
الإيرادات غير الجبائية	22.2	23	25	27	29	31	33	7
مجموع الإيرادات غير البترولية .	360,7	394	431	471	516	564	620	9,4
نفقات التسيير (خارج الديون)	581.5	587,3	593,2	599	605	600	617	% 1

Source : Rapport sur la reforme Fiscale (Bilan et perspectives), opcit P 23.

الملحق رقم 04

مساهمة الضرائب على الدخل في الناتج الداخلي الخام
و الإيرادات الضريبية لسنة 1996

الدول	مساهمة الضرائب على الدخل في الناتج الداخلي الخام	مساهمة الضرائب على الدخل في مجموع الإيرادات الضريبية
فرنسا	%6.4	% 14.1
ألمانيا	% 9.4	% 24.7
بريطانيا	% 9.3	% 25.9
بلجيكا	% 14.3	% 31
إيطاليا	% 10.8	% 25.1
الولايات المتحدة الأمريكية	% 10.7	% 37.6

المصدر: بنك الجزائر

الملحق رقم 05

العبء الضريبي في بعض دول العالم

الدول	العبء الضريبي
فرنسا	% 45.9
ألمانيا	% 42.0
بريطانيا	% 35.6
هولندا	% 44.8
إيطاليا	% 42.9
الولايات المتحدة الأمريكية	% 28.5

المصدر: **بنك الجزائر**

الملحق رقم 06

تطور مختلف الاقتطاعات بالنسبة لمختلف مصادر الدخل
في فرنسا (مليار فرنك فرنسي) خلال الفترة 1970 – 1996

السنوات	1970	1980	1990	1993	1994	1995	1996
الاقتطاع الإجباري							
أ – على مداخيل العمل	130	635	1556	9798	1850	1938	2030
ب – على مداخيل الملكية	46	198	534	545	585	620	660
أ + ب	176	833	2090	2343	2435	2558	2690
على الاستهلاك	103	340	755	778	830	872	925
المجموع	279	1173	2845	3121	3265	3430	3615
الناتج الداخلي الخام	794	2808	6501	7077	7390	7662	7872
جـ = الاقتطاع على مداخيل العمل /الناتج الداخلي الخام	% 16.4	% 22.6	% 23.9	% 25.4	% 25	% 25	% 25.8
د = اقتطاع على مداخيل الملكية/الناتج الداخلي الخام	% 5.8	% 7	% 8.2	% 7.7	% 7.9	% 8.1	% 8.3
جـ + د	% 22.2	% 29.6	% 32.1	% 33.1	% 32.9	% 33.4	% 34.1
مجموع الاقتطاعات/الناتج الداخلي الخام	% 35.1	% 41.7	% 43.7	% 44.1	% 44.2	% 44.7	% 45.9

المصدر: بنك الجزائر

الملحق رقم 07

مقارنة ضريبة الدخل في بعض دول العالم

الدولة	ضريبة الأشخاص الطبيعين	ضريبة الشركات
أ – الولايات المتحدة الأمريكية بداية الشريحة الأولى بداية الشريحة الأخيرة	15 % ، 28 % 33 % للأعزب 1800 دولار للأعزب 90000 دولار	15 % ، 25 % 34 % 50000 دولار 750000 دولار
ب – فرنسا إلى غاية 18140 ف ف لا تفرض الضريبة . بداية الشريحة الأولي بداية الشريحة الأخيرة	من الصفر إلى 6.8 % 18140 ف ، ف 246770 ف ، ف	43 % نسبة ثابتة
جـ – بريطانيا – بداية الشريحة الأولى – بداية الشريحة الأخيرة	20 % ،25 % 40 % 2500 جنية إسترليني 23701 جنية إسترليني	33 % نسبة ثابتة
د – مصر : الحد الأقصى للضريبة – بداية الشريحة الأولى – بداية الشريحة الأخيرة	20 % 27 % 35 % 40 % 2500 جنية مصري 16000 جنية مصري	– مساهمة صناعية ونشاطها لتصدير 32 % – باقي الشركات 40 %

المصدر: مجلة الأهرام الاقتصادي المصرية
(ملحق خاص عن العالم 2000)
العدد 1617 تاريخ 2001/01/03

الملحق رقم 08

تطور الميزانية العامة للدولة خلال الفترة 1980-1989

(مليون دينار)

	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
الإيرادات	51185	71805	85000	98667	105782	113000	90650	96000	103000	114700
الإيرادات العادية	19435	24125	28171	41167	49006	61000	61650	74000	78800	88000
الإيرادات الضريبية :	18140	21440	26636	35867	41000	45600	48500	58000	62300	73500
الضرائب المباشرة	3160	4830	5972	7650	8697	9500	15500	18000	19300	25000
التسجيل و الطابع	298	318	554	1000	1363	1500	3000	4000	4000	4000
ضرائب مختلفة على ر .أ	6614	7492	10070	14000	15915	17500	18000	21500	23000	25000
الضرائب غير المباشرة	4781	4884	5020	5550	6310	7000	7000	9000	10500	12000
حقوق الجمارك	3287	2916	5020	7667	8715	11000	5000	5500	5500	7500
الإيرادات الأخرى	1295	2685	1535	5300	8006	14500	13150	16000	16500	14500
إيرادات أملاك دولة	80	120	125	200	750	1500	2500	3000	3000	3500
	15	15	10	10	14	15	0	2000	2000	0
	31750	47680	56829	57500	56776	52000	29000	22000	24200	26700
النفقات	50898	71578	84842	98667	105735	116984	104650	108000	113000	121400
نفقات التسير	27776	36195	42238	50421	59709	64186	59500	63000	65500	71900
نفقات التجهيز	23122	35383	42604	48246	46026	52800	45150	45000	47500	49500
رصيد الميزانية	287	277	158	0	47	-3986	-14000	-12000	-10000	-6700

المصدر : وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب

الملحق رقم 09

الإيرادات النهائية المطبقة على ميزانية الدولة لسنة 2001

إيرادات الميزانية	المبالغ آلاف دينار
1 – الموارد العادية 11 الإيرادات الجبائية 201-001 حاصل الضرائب المباشرة 201-002 حاصل التسجيل و الطابع 201-003حاصل الرسوم المختلفة على الأعمال 201-004 حاصل الضرائب الغير المباشرة 201-005 حاصل الجمارك	 97360000 18800000 201410000 600000 97670000
المجموع الفرعي (1)	415840000
1– 2 الإيرادات العادية 201-006 حاصل دخل الأملاك الوطنية 201-007 الحواصل المختلفة للميزانية 201-008 الإيرادات النظامية	 8000000 1000000 -
المجموع الفرعي(2)	18000000
1-3 الإيرادات الأخرى الإيرادات الأخرى	 129000000
المجموع الفرعي(3)	129000000
مجموع الموارد العادية	562840000
2 – الجبائية البترولية 201-001 الجبائية البترولية	 840600000
المجموع العام للإيرادات	1403440000

المصدر: مشروع قانون المالية لسنة 2001

الملحق رقم 10
الإيرادات النهائية المطبقة على ميزانية الدولة لسنة 2002

إيرادات الميزانية	المبالغ (آلاف الدنانير)
1 – الموارد العادية 11 الإيرادات الجبائية 001 – 201 حاصل الضريبي المباشر 002 – 201 حاصل التسجيل و الطابع 003 – 201حاصل الرسوم المختلفة على الأعمال 004 – 201 حاصل الضرائب الغير المباشرة 005 – 201 حاصل الجمارك	99550000 18500000 210910000 550000 109340000
المجموع الفرعي (1)	438850000
1– 2 الإيرادات العادية 006 – 201 حاصل دخل الأملاك الوطنية 007 – 201 الحواصل المختلفة للميزانية 008 – 201 الإيرادات النظامية	8000000 10000000 10000000
المجموع الفرعي(2)	18000000
1-3 الإيرادات الأخرى الإيرادات الأخرى	84500000
المجموع الفرعي(3)	845000000
مجموع الموارد العادية	541350000
2 – الجبائية البترولية 201-001 الجبائية البترولية	916400000
المجموع العام للإيرادات	1457750000

المصدر: مشروع قانون المالية لسنة 2001

الملحق رقم 11

تطور التحويلات الاجتماعية للدولة خلال الفترة 1993 - 2001

(مليون دينار)

العناوين	النفقات							الاعتمادات	
	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
1 – النشاط التربوي و التقافي	5822	6570	7376	8394	9514	13823	10823	17728	20089
1-1 – دعم للطلبة و الثانويين و التلاميذ	4822	5820	6626	7194	8114	8816	10823	13728	15589
1-2 -بناء أحياء ومطاعم جامعية	1000	750	750	1200	1400	3000	3000	4000	4500
2 – نفقات المساعد و التضامن .	47805	62217	64876	70821	81028	91218	87896	91248	85423
3 – الدعم للحصول على العلاج .	15246	18418	21278	25537	27993	28781	31445	33236	37160
4 – الدعم للحصول على الشغل .	2000	2200	2550	2500	3000	3800	6250	7900	7700
5 – السكن .	4421	6560	8692	21143	23217	57800	59919	70568	65720
1-5 – الدعم للحصول على سكن .	700	1500	5450	14500	16000	20000	16000	18500	18000
2-5 – الدعم للحصول على السكن الاجتماعي	3721	5060	3242	6643	7217	37800	43919	52068	47720
6 – الدعم للانتاج الفلاحي و الفلاحين	12330	6730	4240	9200	6200	6700	17200	11200	13700
7 – الكهرباء الريفية و توزيع الغاز .	3350	4000	5430	4800	5900	6000	6310	4500	8000
8- تكلفة الميزانية للإعفاء من الرسوم على القيمة المضافة للمنتوجات الأساسية	3180	5460	7329	5213	8086	8189	13900	14178	14460
لمجموع	94154	11255	121770	147608	164938	214304	236743	250558	252252
1(– معاشات المجاهدين	10816	10749	27245	32622	43092	52462	61701	50800	68000
لناتج الداخلي الخام (مليار دينار)	1181.7	1474.7	1474.5	2473.7	2762.4	2781.6	3187	3721.8	3937.2
لتحويلات الاجتماعية / الناتج الداخلي الخام	7.97	7.61	6.17	5.97	5.97	7.70	7.43	6.73	6.41
لتحويلات المتأتية من الميزانية	104970	122904	149016	180230	208030	266766	298444	301358	320250
التحويلات المتأتية من الميزانية / الناتج الداخلي الخام	8.88	8.33	7.55	7.29	7.53	9.59	9.36	8.10	8.13

المصدر : مشروع قانون المالية لسنة 2001.

الملحق رقم - 12 -

قائمة الضرائب و الرسوم المعمول بها في الجزائر سنة 1990

أ) - الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة :

- الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية (BIC).
- الضريبة على الأرباح غير التجارية (BNC) .
- الضريبة على أرباح المؤسسات الخارجية للبناء (IREEC).
- الضريبة التكميلية على الدخل (IRC).
- الضريبة على الأجور(ITS) .
- الضريبة على الإيرادات الديون و الكفالات (IRCD).
- الدفع الجزافي (VF).
- الضريبة الخاصة على فائض القيمة (ISPV).
- الضريبة الوحيدة الفلاحية (CUA).
- الضريبة على دخل الصيادين .
- الضريبة الوحيدة على النقل الخاص .
- الضريبة على الدخل العقاري .
- الضريبة على السكن .
- الضريبة على القيم المنقولة (ضريبة التضامن) .
- الرسم على النشاط الصناعي و التجاري (TAIC).
- الرسم العقاري .
- الرسم التطهير .
- الضريبة الخاصة على الهوائيات المقعرة .
- الضريبة الخاصة على المحلات التجارية .
- الضريبة على مكافآت الموزعة على الأجانب .
- الضريبة على الأجراء الذين يمتلكون مصادر متعددة للدخل .
- الضريبة على الآلات و العتاد .
- الضريبة على السيارات الصناعية .

ب – الضرائب غير المباشرة و الرسوم على أرقام الأعمال

- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP).
- الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS).
- الرسوم على الاستهلاك.
- حقوق الجمارك.

جـ : حقوق التسجيل

د : حقوق الطابع

هـ : الرسوم شبه الجبائية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد
على **قانون** الضرائب المباشرة
و الضرائب غير المباشرة.

الملحق رقم 13

جدول مقارنة التشريع الضريبي و التشريع الضريبي الجديد

التشريع الضريبي المعمول به 1991/12/31	التطور	التشريع الضريبي الجديد المعمول به ابتداء من 1992/01/01	ملاحظات
- الأرباح الصناعية و التجارية .	ملغي	الضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين IRG .	محصلة لصالح الدولة
- الأرباح غير التجارية .	ملغي		
- الضريبة على إيرادات الديون و الكفالات	ملغي		
- الضريبة التكميلية على الدخل .	ملغي		
- الضريبة على الأجور .	ملغي	الضريبة على أرباح الشركات الأشخاص المعنويين IBS .	
- الضريبة الخاصة على فائض القيمة .	ملغي		
- الضريبة الوحيدة الفلاحية .	ملغي		
- الضريبة على دخل الصيادين .	ملغي		
- الضريبة الوحيدة على النقل الخاص .	ملغي		
- الضريبة على الدخل العقاري .	ملغي		
- الضريبة على المؤسسات الخارجية البناء .	ملغي		
- الأرباح غير التجارية المقتطعة عند المنبع .	ملغي		
- الرسم على النشاط الصناعي و التجاري TAIC	جدد	الرسم على النشاط المهني(TAP)	محصلة لصالح الدولة و الجماعات المحلية
- الرسم على النشاط الغير التجاري TANC	ملغي	الرسم على النشاط المهني(TAP)	
- الرسم النوعي الإضافي .	ملغي		
- الرسم النوعي على الطاقة و الأدوية .	جدد	الرسم على الطاقة .	
- الدفع الجزافي .	جدد	الدفع الجزافي VF .	
- الرسم العقاري .	جدد	الرسم العقاري TF .	
- الرسم التطهيري .	جدد	الرسم التطهيري TA .	
- الضريبة التضامنية .		الرسم التضامني على الأملاك .	
- الرسم السنوي على المحلات التجارية .	ملغي		
- الضريبة على الهوائيات المقعرة .	ملغي		
- الضريبة على المكافآت الموزعة على الأجانب .	ملغي		
- الضريبة على الأجزاء الذين يمتلكون مصادر متعددة الخدمات .	ملغي		
- الضريبة على العتاد و الآلات .	ملغي		
- الضريبة على السيارات الصناعية .	ملغي		
- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP	ملغي		
- الرسم الوحيد على تأدية الخدمات .	ملغي		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مختلف القوانين الضريبية

الملحق رقم – 14 –

معدلات الاقتطاع من المصدر (الضريبة على الدخل الإجمالي)

المداخيل الخاضعة الاقتطاع من المصدر	معدل الاقتطاع	خاصية الاقتطاع
<u>1 – الأجور و الرواتب :</u>		
المرتبات و الأجور و المنح و الريوع العمرية	جدول الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأجراء.	
علاوات المر دودية و المكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية .	% 15	تحريري من الضريبة على الدخل الإجمالي.
المبالغ المدفوعة الأشخاص يمارسون إضافة إلى لنشاطهم الأساسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة كأستاذة مساعدين بصفة مؤقتة.	% 15	
المبالغ المدفوعة الإطارات الأجنبية تعمل في شركات أجنبية .	% 20	
<u>2 – الأرباح التجارية و الصناعية :</u>		
المبالغ المدفوعة للمؤسسات الأجنبية التي ليس لها إقامة دائمة في الجزائر و تمارس نشاط الخدمات العقارية .	% 8	
<u>3 – الأرباح غير التجارية :</u>		
عائدات المؤلفين و المخترعين من منحة رخصة الاستغلال .	% 15	
المبالغ المدفوعة كمكفأة من مختلف أنواع الخدمات المقدمة من قبل الأجانب غير الموقيمين .	% 18	
المبالغ المدفوعة من قبل مقيمون بالجزائر إلى مستفدين يقيمون خارج الجزائر .	% 20	
<u>4 – مداخيل رؤوس أموال المنقولة :</u>		
مداخيل القيم المنقولة .	% 20	
مداخل الديون و الكفالات .	% 10	
مداخيل سندات الصندوق مجهولة الأسهم.	% 30	قرض ضريبي
فوائد دفاتير التوفير .		
قيمة الفوائد < 200000 دج .	% 1	تحريري من الضريبة على الدخل الإجمالي
قيمة الفوائد > 200000 دج .	% 10	//

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة.

الملحق رقم - 15-

معدلات الاقتطاع من المصدر(الضريبة على أرباح الشركات)

الأرباح الخاضعة للاقتطاع من المصدر	معدل الاقتطاع	خاصية الاقتطاع
1 – مداخيل رؤوس أموال المنقولة :		
مدا خيل الديون و الودائع و الكفالات.	% 10	**قرض ضريبي**
مدا خيل سندات الصندوق المجهولة الأسهم.	% 30	تحريري من الضريبة
2 – الأرباح الغير التجارية :		
المبالغ المدفوعة لصالح أصحاب العلامات المسجلة في الخارج.	% 24	
3 – مدا خيل المؤسسات الأجنبية التي لـيس لها إقامة مهنية في الجزائر :		
المبالغ المسددة للشركات الأجنبية و التي تمارس نشاطا عقاريا.	% 8	تحريري من الضريبة
المبالغ المسـددة للشـركات النقـل البحري الأجنبية.	% 10	تحريري من الضريبة
المبالغ المسددة للمؤسسات الأجنبيـة في إطار تأدية الخدمات.	% 18	تحريري من الضريبة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الملحق رقم 16

جدول الاتفاقيات الدولية في المجال الضريبي

الدولة	تاريخ الإمضاء	رقم وتاريخ المصادقة على الاتفاقية	رقم الجريدة الرسمية
فرنسا	1982/05/14	1983/10/22/575-83	1983/44
إيطاليا	1991/02/03	1991/07/20/231-91	1993/35
رومانيا	1994/06/28	1995/07/15/186-95	1995/37
تركيا	1994/08/08	1994/10/02/305-94	1994/65
تونس	1985/02/09	1985/06/11/161-85	1985/25
ليبيا	1988/06/19	1989/09/26/180-89	1989/04

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب

قائمة المراجع

أولا: قائمة المراجع باللغة العربية

I - الكتب

II- الأطروحات و الرسائل

III- القوانين الضريبية

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الفرنسية

I/ Les ouvrages

II/ les thèses et les mémoires

III/ Les revues et les périodiques

IV/ Les rapports et les séminaires

أولا: قائمة المراجع باللغة العربية

1- الكتب

1- أمينة عز الدين عبد الله [1999]، اقتصاديات المالية العامة، مؤسسة نبيل، القاهرة.

2- أحمد جامع [1970]، علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة.

3- باهر محمد عتلم، سامي السيد [1998]، اقتصاديات المالية العامة، دار الثقافة العربية، القاهرة.

4- -------، ------- [بدون سنة نشر]، المالية العامة، العشري، القاهرة.

5- --------، [1993]، اقتصاديات المالية العامة، القاهرة.

6- بساعد علي [1992]، المالية العمومية، المعهد الوطني للمالية، القليعة.

7- حسن محمد كمال، سعيد عبد المنعم محمد [1992-1993]، الضرائب على الدخل في التشريع المصري، عين الشمس، القاهرة.

8- --------، 1993]، الضرائب على الدخل، دار الجيل، القاهرة.

9- حامد عبد المجيد دراز، المرسى السيد الحجازي [1999]، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية الإسكندرية.

10- سوزي عدلي ناشد [2000]، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة، الإسكندرية.

11- شهاب مجدي محمود [1988]، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية، بيروت.

12- عبد الكريم صادق بركات، حامد عبد المجيد دراز [1983]، مبادئ الاقتصاد العام، شباب الجامعة، الإسكندرية.

13- عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شيحة [1998]، مقدمة في الاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.

14- ------، [1992]، السياسات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة.

15- علي لطفي [1994-1995]، المالية العامة، القاهرة.

16- محمد محمد النجار [1996]، الإيرادات في اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب، القاهرة.

17- محمد عباس بدوي [بدون سنة نشر]، التحاسب عن الضريبة الموحدة، الإسكندرية.

18- ميرندا زغلول رزق [1994-1995]، الإيرادات العامة، كمال للطباعة، القاهرة.

19- السيد عبد المولي [1977]، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة.

20- العجارمة أنور، إبراهيم علي عبد الله [بدون سنة نشر]، مبادئ المالية العامة، دار الصفاء، عمان.

21- يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عتمان [2000]، النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارن، الدار الجامعية، الإسكندرية.
22- رفعت المحجوب [1979]، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة.

2- الأطروحات و الرسائل

23- بن الجوزي محمد [1998]، الإصلاحات الجبائية و انعكاساتها الاقتصادية و المالية في الجزائر، رسالة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر.
24- بوزيدة حميد [1997]، الضريبة و انعكاساتها على الاقتصاد الجزائري خلال الفترة 1992-1998، رسالة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر.
25- حركوس عبد الحكيم [1993]، تطور الضرائب المباشرة في الجزائر، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة.
26- قدي عبد المجيد [1995]، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر.
27- فلاح محمد [1997]، الغش الجبائي و تأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر.
28- ناصر مراد [2002]، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر.

3- القوانين الضريبية:

29- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب [1992]، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
30- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب [1994]، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجزائر.

ثانيا : قائمة المراجع باللغة الأجنبية

I/ Les ouvrages

31- Barrere alain (1991), cours d'économie financière, dalloz paris.
32- Blin Gaulliane, blin pierre (2000-2001), droit fiscal, vuibert, Paris.
33- *Colin philipe et autres (1994), Fiscalité et entreprise, vuibert, Paris.*
34- Disle emmanuel, saraf Jacques (2001), droit fiscal, sa condé, France.
35- Sansri brahim (1995), Impôt sur les bénéfices des sociétés, chihab, Alger.

II/ Thèses et Mémoires

36- Abed brahim, *le rôle de l'impôt dans le développement*, problématique d'une reforme fiscale en Algérie, IEDF, KOLEA.
37- Boughias hamid (1993), impôt sur le revenu, école nationale des impôts Kolea

III/ Revues et Périodiques

38- Bouderbala mohamed abdou (1994), la réforme fiscale, mutation revue édition par CNRC, N07.
39- Gilbert Guy (1996), *la théorie économique de l'impôt optimal, revue* française de finances publiques.
40- Journal officiel n°80 (2000), la loi de finances 2001, Alger.
41- Ministère des finances, DGI (1999), Avantages fiscaux.
42- *Ministère des finances, DGI (1999), Barème de l'impôt sur le revenu* global, édition ENAG n, Alger.
43- Ministère des finances, DGI (1999), guide pratique des professions libérales, Alger.
44- Ministère des finances, DGI (1999), guide pratique du contribuable,Alger.
45- Ministère des finances, DGI (2001), guide pratique des professions libérales, Alger.
46- Ministère des finances, DGI (2001), guide pratique du contribuable Alger.
47- Ministère des finances, DGI (1999), guide pratique des investisseurs Alger.
48- Ministère des finances, DGI, le système fiscal Algérien, Alger.
49- Ministère des finances, DGI (1997), *le dispositif de lutte contre la fraude* fiscale.
50- Ministère des finances, DGI (2001), fiscalité des valeurs mobilière.
51- *Ministère des finances, DGI (1999), rapport sur la reforme fiscale (bilan* et perspectives), Alger.
52- Ministère des finances, DGI (2001), recueil des circulaires fiscales de l'année 2000, Alger.
53- Ministère des finances, école nationale des impôts (1999), Koléa

IV/ Rapport et Séminaires

54- Aspects macro économique de la fiscalité (1998), séminaires sur la fiscalité en Afrique, Cote d'Ivoire.

55- La fiscalité des entreprises (2001), séminaire organisé par kanaghaz, Alger.

56- Le contrôle et le contentieux fiscaux (2000), symposium de prospeco conseil, club des pins.

57- Fiscalité directe (1993), Acte du séminaire, organisé par la DGI en collaboration avec FMI.